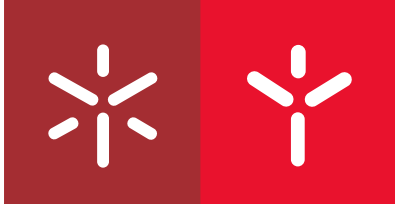


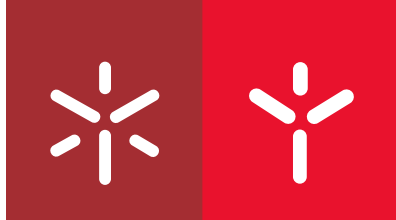


**As Garantias dos Contribuintes
no Ordenamento Jurídico Angolano**

Pedro Kinanga dos Santos

Universidade do Minho
Escola de Direito





Universidade do Minho

Escola de Direito

Pedro Kinanga dos Santos

As Garantias dos Contribuintes no Ordenamento Jurídico Angolano

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Direito Administrativo

Trabalho realizado sob a orientação do
Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

outubro de 2014

Declaração

Nome: Pedro Kinanga dos Santos

Endereço electrónico: kinangapedro@hotmail.com; pedro.santos@inavic.gv.ao

Título da Dissertação: As Garantias dos Contribuintes no Ordenamento
Jurídico Angolano

Orientador: Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

Ano de conclusão: 2014

Designação do Mestrado: Mestrado em Direito Administrativo

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO INTEGRAL DESTA DISSERTAÇÃO
APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO
ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE.

Universidade do Minho, ____ / ____ / ____.

Assinatura: _____

Agradecimentos

Ao Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha, meu orientador que muito admiro e me inspiro os profundos e sincero agradecimento.

Os meus pais Pedro Narciso dos Santos e Bibiana Kinanga, minha esposa Inês Gomes Bartolomeu dos Santos e a querida filha Kiese Bianca Bartolomeu dos Santos a eles dedico este meu trabalho.

As minhas irmãs, o Dr. Alberto Siku Ventura, Dr. Manuel Direito, Dr. Edson Neto e a Mestre Celmira Barros pela força e colaboração, o meu muito obrigado.

RESUMO

O objecto de estudo da presente dissertação é as garantias dos contribuintes no ordenamento jurídico angolano, um tema cuja produção científica em Angola, tem sido, senão inexistente, insuficiente, com abordagens de carácter casual em manuais ou em monografias dedicadas a outros temas. São visíveis os novos caminhos normativos que estão a ser trilhados, desde a Constituição da República de Angola aprovada em 2010, o Código Geral Tributário, ao Código do Processo Tributário aprovados em Junho de 2014, o que obriga a ter certo rigor quanto a sua definição, interpretação e âmbito de intervenção.

A compreensão deste tema passa necessariamente pela noção de garantias dos particulares, enquadramento constitucional, bem como, as ferramentas que visam a tutela efectiva dos direitos dos contribuintes.

Conforme iremos observar, ao longo do presente estudo das garantias dos contribuintes, em qualquer destas dimensões os mecanismos garantísticos visam evitar condutas ilegais da administração e potenciar os contribuintes na fiscalização do agir administrativo, determinando um papel activo dos mesmos.

Em suma, e com o propósito de prestar a nossa contribuição ao exercício das garantias dos contribuintes, cada vez mais propulsora de meios de fiscalização da acção administrativa no ordenamento jurídico angolano, faremos uma análise ao seu percurso histórico e o enquadramento actual do ponto de vista constitucional e infra-constitucional e por fim, testaremos a tramitação do processo de impugnação judicial.

ABSTRACT

The study object of this dissertation is the guarantee of taxpayers in Angolan laws, a topic which the scientific production in Angola has been inexistent, insufficient, with approaches to casual character on books or monographs dedicated to others topics. The new paths that are being trod, are visible such as, the Constitution of the Republic of Angola approved in 2010, the General Tributary Code, the Code Tributary Process approved in June 2014. Such laws require a certain rigor regarding their definition, interpretation and scope of intervention.

The understanding of this subject necessarily involves the notion of guarantees, the constitutional framework and the tools aimed at effective protection of the rights of taxpayers. As we will see, throughout this study of guarantees taxpayers, in any of these dimensions, the mechanisms of guarantees aim to avoid illegal conduct of administration and potentiate the taxpayers in the supervision of the administrative act.

Therefore, in order to provide our contribution the exercise of the guarantees taxpayers increasingly propulsive means of supervision of administrative action in Angolan legal systems, we will analyze your historical background and the current framework of the constitutional point of view and infra-constitutional and finally test the sequence of the judicial challenge process.

INDICE

SIGLAS E ABREVIATURAS	xiii
INTRODUÇÃO E DELIMITAÇÃO DO PROBLEMA	1
ABORDAGEM METODOLÓGICA.....	3
PARTE I. AS GARANTIAS DOS ADMINISTRADOS NO ORDENAMENTO ANGOLANO EM GERAL (PROTECÇÃO DOS PARTICULARES DIANTE DA ADMINISTRAÇÃO).....	5
1.1 Noção de garantias	5
1.2 Enquadramento constitucional	14
1.3 Tipos de garantias dos administrados.....	16
1.4 Garantias de natureza política	16
1.4.1 Direito de petição	17
1.4.2 Recurso ao Provedor de Justiça	19
1.4.3 Direito de resistência	21
1.5 Garantias de natureza administrativa.....	24
1.5.1 Direito à informação.....	25
1.5.2 Direito à fundamentação.....	28
1.5.3 Direito à notificação	30
1.5.4. Direito de participação	32
1.5.5 Direito de audição	34
1.5.6 Garantias impugnatórias.....	35
1.5.6.1 Direito de reclamação.....	36
1.5.6.2. Direito de recurso	40
1.5.6.3 Direito de recurso hierárquico impróprio.....	47
1.5.6.4 Direito de recurso tutelar	48
1.6 Garantias de natureza jurisdicional	49
1.6.1 Direito de acção	49

1.6.2. Direito de resposta / oposição	50
1.6.3 Direito de recurso (jurisdicional)	51
PARTE II. AS GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES NO ORDENAMENTO ANGOLANO	53
2. 1 Enquadramento: a constituição fiscal angolana	53
2.1.1 Princípio da legalidade.....	56
2.1.2 Princípio da segurança jurídica.....	58
2.1.3 Princípio da igualdade	60
2.1.4 Considerações sobre o contributo dos princípios no conjunto das garantias dos contribuintes	62
2.2 Noção de contribuinte no quadro do ordenamento jurídico angolano	63
2.2.1 Noção de contribuinte	63
2.2.2 Registo dos contribuintes.....	66
2.3 As garantias dos contribuintes em especial	67
2.3.1 As garantias dos contribuintes no plano do direito comparado.....	73
2.3.1.1 Estados Unidos da América	74
2.3.1.2 Canadá	76
2.3.1.3 Espanha	77
2.3.2 Garantias Administrativas	78
2.3.2.1 Direito à juros indemnizatórios	79
2.3.2.2 Direito a juros de mora	80
2.3.2.3 Direito à redução da multa.....	81
2.3.2.4 Direito à confidencialidade fiscal	82
2.3.2.5 Direito à prescrição e caducidade	85
2.3.3 Garantias jurisdicionais (jurisdição tributária)	89
2.3.3.1. Ordem jurisdicional tributária	89
2.3.3.2. Os meios de impugnação do contencioso tributário	98

2.3.3.3. Direito de impugnação contenciosa directa	100
2.3.3.4 Tramitação do processo de impugnação judicial.....	104
2.3.3.4.1 Iniciativa: articulado	105
2.3.3.4.2 Defesa: contestação	108
2.3.3.4.3 A instrução.....	109
2.3.3.4.4 Alegações.....	111
2.3.3.4.5 Vista do Ministério Público.....	111
2.3.3.4.6 Sentença	112
2.3.3.5. Os recursos jurisdicionais do contencioso tributário	113
CONCLUSÕES	117
PRINCIPAL LEGISLAÇÃO UTILIZADA.....	121
BIBLIOGRAFIA	123

SIGLAS E ABREVIATURAS

AC – Antes de Cristo

al.- alínea

art. – artigo

Cap- Capítulo

CA- Código Aduaneiro

CEDF-Carta Europeia dos Direitos Fundamentais

CEF - Código das Execuções Fiscais

CC - Código Civil

CGT- Código Geral Tributário

CIRT- Código do Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho

CPC - Código do Processo Civil

CPT - Código do Processo Tributário

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRA - Constituição da República de Angola

CRP-Constituição da República Portuguesa.

CRFB-Constituição da República Federal do Brasil

CF- Constituição Federal

DDHC- Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão

DL - Decreto-Lei

IRC- Internal Revenue Code

LC - Lei Constitucional

LCRPA - Lei Constitucional da República Popular de Angola

LGT – Lei Geral Tributária

Op. cit.- obra citada

pp. - página (s)

PERT- Projecto Executivo para Reforma Tributária

RPCA - Regulamento do Processo do Contencioso Administrativo

SCFA- Sala do Contencioso Fiscal e Aduaneiro

TCA - Tribunal Central Administrativo

TS- Tribunal Supremo

TAS - Taxpayer Advocate Service

UCF – Unidade de Correção Fiscal

Ver – Versículo

INTRODUÇÃO E DELIMITAÇÃO DO PROBLEMA

A temática das garantias dos contribuintes no ordenamento Angolano, seleccionado como objecto de estudo da presente dissertação, não tem sido, alvo de grande discussão no seio da doutrina angolana, salvo algumas abordagens casuais em manuais ou em monografias dedicadas a outros temas.

O homem é um ser naturalmente social, e vivendo em sociedade vincula-se a determinadas obrigações, dos quais o tributo, criando um elemento social e constitutivo da colectividade em que se integra. Assim, o Estado Administração cria ferramentas para concretizar este desiderato, e ao mesmo tempo constituir um quadro jurídico que proporcione a cada contribuinte a certeza e a segurança da correspondência entre as situações tributárias e os pressupostos legais.

É com o propósito de impedir ou evitar a adopção de conduta administrativa ilegal, inconveniente ou inoportuna, que as garantias assumem uma postura preventiva e repressiva, reforçando o protagonismo dos particulares no ordenamento angolano.

Por isso, trata-se de um tema bastante actual, a julgar pelos últimos desenrolar normativo que o ordenamento angolano tem verificado, a começar com a Constituição da República de Angola aprovada em 2010, a reforma tributária em curso, que resultou na provação dos Códigos Geral Tributário e de Processo Tributário. Logicamente estes novos ventos estão sujeitos a um longo período de adaptação quer para própria administração tributária como para os contribuintes.

Deste modo, a Administração tributária, para exercício da sua actividade, tem hoje que obedecer a um procedimento específico (tributário), o que vai permitir ao contribuinte, identificar com precisão a legalidade ou ilegalidade de um determinado acto daquela, e invocar todos os meios jurídicos para fazer cumprir o direito em sua própria defesa.

Assim, as garantias dos contribuintes assumem-se como o maior entrave da actuação do Estado no âmbito da tributação, estabelecendo os direitos e as legítimas expectativas dos contribuintes em relação aos sacrifícios

que lhe são exigidos, face a um Estado cada vez mais carenciado de arrecadar receitas.

Posto isto, verifica-se ainda, em grande medida, a Administração Pública (Tributária) Angolana a questionar as garantias dos contribuintes, são os casos, por exemplo, em que o particular pretende ter acesso aos arquivos e registos, mas a administração tributária, valendo-se do direito a confidencialidade, que lhe é conferida pela lei fiscal, refugia-se neste fundamento, sem que o assunto seja comprovadamente confidencial.

Ora, a partir daqui colocamos as seguintes questões: quais são as garantias dos particulares (contribuintes) no ordenamento angolano? Qual é a fronteira entre estas e as garantias dos contribuintes? O que tem vindo a fazer o legislador ordinário para cumprir com as imposições constitucionais de tutela efectiva dos direitos dos contribuintes?

É pois, com base neste espírito, que a nosso ver parece oportuno uma reflexão sobre as garantias dos contribuintes no ordenamento angolano, não só como forma de despertar os contribuintes, mas também proporcionar ao aplicador das leis tributárias, ainda que breve, ponderação ou reflexão crítica no exercício das suas funções.

ABORDAGEM METODOLÓGICA

Nesta pesquisa faremos uma abordagem dividida em duas partes, pese embora interligadas mas distintas, a saber:

A primeira parte é dedicada as garantias dos administrados no ordenamento angolano, em geral (protecção dos particulares diante da administração), no sentido de compreender o âmbito e alcance das garantias dos particulares, bem como, demonstrar os principais vectores estatuídos ao abrigo do disposto no art. 200.º da CRA.

A primeira parte constitui, essencialmente, transição para a segunda parte, essa sim dedicada as garantias dos contribuintes, e onde será feita uma abordagem em torno da evolução histórica, do enquadramento constitucional, compreendendo os princípios estruturantes que são os alicerces das garantias dos contribuintes, assim como, a configuração da administração tributária de outros ordenamentos jurídicos, no que se refere as garantias institucionais dos contribuintes.

Por outro lado, será igualmente destacada os direitos-garantias dos contribuintes que se efectivam no seio da administração tributária.

Propomo-nos, por fim, fazer uma reflexão sobre as ferramentas jurisdicionais que os contribuintes podem invocar e, dentro desta, a tramitação do processo de impugnação judicial, portanto, dos pontos enunciados, veremos que se levantam várias questões complexas, a serem respondidas em diferentes graus hermenêuticos.

PARTE I. AS GARANTIAS DOS ADMINISTRADOS NO ORDENAMENTO ANGOLANO EM GERAL (PROTECÇÃO DOS PARTICULARES DIANTE DA ADMINISTRAÇÃO)

1.1 Noção de garantias

O estudo da noção de garantias obriga-nos a passar por algumas referências da doutrina, particularmente a portuguesa, que por sinal, é fonte histórica do direito angolano.

FREITAS DO AMARAL, em sua obra mais actualizada e, muito citada ao longo da nossa dissertação, entende que as garantias dos particulares «são os meios criados pela ordem jurídica com a finalidade de evitar ou sancionar as violações do direito objectivo, as ofensas dos direitos subjectivos ou dos interesses legítimos dos particulares, ou o demérito da acção administrativa, por parte da Administração Pública»¹. Já MARCELO REBELO DE SOUSA define garantias dos administrados como sendo «direitos subjectivos que visam primordialmente proteger um bem consistente na prevenção ou sanção da violação de direitos e de interesses legalmente protegidos desses administrados, provocada por comissão ou omissão da Administração Pública»² Por sua vez, para JOÃO CAUPERS as garantias dos administrados «são meios jurídicos de defesa dos particulares contra a administração pública» sendo concretizada por intermédio da Administração Pública, tirando proveito das estruturas administrativas e os controlos de mérito e de legalidade neles utilizadas³

Por outras palavras, isto significa que as garantias dos administrados são um conjunto de instrumentos jurídicos versados para a defesa dos administrados diante da actividade administrativa com efeitos perniciosos para os administrados.

¹ Cfr. AMARAL, DIOGO FREITAS, *Curso de Direito Administrativo*, Volume II, Coimbra, Almedina, 2012, pp.747.

² Cfr. SOUSA, MARCELO REBELO, *Lições de Direito Administrativo*, Vol. I, Lex Edições, Lisboa, 1999, pp. 457.

³ Cfr. CAUPERS, JOÃO, *Introdução ao Direito Administrativo*, Lisboa, Âncora, 9.ª edição, pp. 263.

Nas posições doutrinárias enunciadas, existe um conjunto de elementos caracterizadores da noção de garantia dos administrados, nos termos a que vamos fazer referência:

a) Garantias como prevenção e reparação:

Deste elemento, compreende-se que as garantias têm por finalidade evitar que a Administração Pública ofenda direitos e interesses legítimos dos particulares, e por outro lado, nos casos de ofensa, a respectiva restauração de actos ilegais, mediante eliminação ou sanção, e para estes efeitos são aplicadas sanções ou impostas indemnizações ou outras condutas equiparadas, ao abrigo do disposto no art. 75.º da CRA, n.º 1, «*O Estado e outras pessoas colectivas públicas são solidárias e civilmente responsáveis por acções e omissões praticadas pelos órgãos, respectivos titulares, agentes e funcionários, no exercício das funções legislativas, jurisdicional e administrativas*».

Nesta medida escreve JOÃO CAUPERS, que a ideia de responsabilizar o Estado pelos seus actos era desconhecida antes do início do século XIX, pois o poder soberano não podia gerar qualquer obrigação de indemnizar. Nesta época, a proeminência do Rei “*the king can do no wrong*”, os órgãos, os agentes e funcionários mantinham um vínculo jurídico público que se enquadrava na figura jusprivatista do mandato civil, e só os actos legais seriam imputáveis a eles e, os actos ilegais decorrentes de actividades apenas originavam responsabilidade pessoal⁴.

Ainda segundo este autor, alguns factores são fundamentais para determinação da responsabilidade do Estado, designadamente: (i) plenitude do reconhecimento do princípio da juridicidade; (ii) existência de garantias perante a Administração, ou seja, os particulares deixam de ter um estatuto de súbditos para assumirem um “estatuto de cidadãos”⁵; (iii) - advento do Estado social de direito, que consistia na intervenção da Administração Pública nos distintos

⁴ Cfr. CAUPERS, JOÃO, *ob.cit.*, pp. 253.

⁵ Cfr. FONSECA, ISABEL CELESTRE, *Direito da Organização Administrativa*, roteiro prático, Almedina, Braga, 2012, pp. 40.

sectores da sociedade, económico, social e cultural, ou seja, administração prestadora.

Em Angola, só em 2010 com aprovação da Constituição foi consagrado o direito de reparação efectiva ou de responsabilidade do Estado, sendo certo que, a ausência normativa impedia implicitamente qualquer imputação a administração pública, isso sucedia desde que Angola tornou-se independente a 11 de Novembro de 1975.

b) Garantias como direito subjectivo e interesse legítimo:

Pode dizer-se que as garantias são direitos subjectivos ou interesse legítimos⁶, na medida em que, é gerador de uma obrigação para o sujeito passivo e, em contrapartida ao sujeito activo é assegurado o direito de pretender ou exigir uma conduta concreta. Impõe-se, igualmente, indagar, ainda que sumariamente, a distinção entre os conceitos de direito objectivo, direito subjectivo e interesse legítimo.

Na perspectiva civilistica o direito objectivo apresenta uma dimensão múltipla ou um dado cultural, pois é um complexo de normas e instituições normativas genéricas, isto é, não tem um destinatário concreto. O direito objectivo é entendido ainda como um conjunto de normas de distintas espécies, este entendimento remonta do direito romano.

A doutrina defendida por BAPTISTA MACHADO, entende que o direito objectivo consiste no corpo de regras gerais e abstractas que definem o estatuto das pessoas e regulam as relações por elas estabelecidas.

Por sua vez, direitos subjectivos são aquelas posições de privilégio (direitos), faculdade ou poderes, mediante aplicação das normas de direito objectivo, são conferidas a pessoas individualizadas, uma vez ocorrido um facto jurídico concreto e restrito previsto no tecido normativo. De referir que sobre o sujeito passivo recai sobre si um dever jurídico⁷.

⁶ GOMES CANOTILHO ensina que rigorosamente, as clássicas garantias são também direitos, embora muitas vezes se salientasse nelas o carácter instrumental de protecção dos direitos, sendo assim, as garantias traduziam-se quer no direito dos cidadãos a exigir dos poderes públicos a protecção dos seus direitos, bem como no reconhecimento de meios processuais adequados a essa finalidade. Ver CANOTILHO, JOAQUIM JOSÉ GOMES, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 8ª reimpressão da 7ª Edição, Almedina, 2010, pp. 510.

⁷ MACHADO, BAPTISTA JOÃO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Porto, Almedina, 19.ª reimpressão, 1982, pp. 64.

Portanto, os direitos subjectivos abarcam certos direitos de personalidade, direito de propriedade, direito de crédito, muitos destes direitos integram no conjunto de direitos, liberdades e garantias fundamentais, pelo que vinculam todas as entidades públicas, especialmente, a Administração Pública.

De acordo com VASCO PEREIRA DA SILVA, a noção de direito subjectivo, no âmbito do Direito Administrativo, nasceu e desenvolveu-se na doutrina alemã tendo como percursores BUEHLER, BACHOF e KREBS. O direito subjectivo público, segundo BUEHLER, consiste numa posição jurídica do súbdito relativamente ao Estado resultante dum contrato ou uma disposição jurídica vinculativa emitida para a protecção do interesse do particular, que possibilitava exigir do Estado uma conduta. Sendo certo que, para existir essa obrigação é necessário a observância de três condições:

(i) - Previsão de uma norma vinculada que constituía «o mais importante dos elementos exigidos», a falta deste impossibilita o enquadramento como sendo direito subjectivo no âmbito dos actos discricionários;

(ii) - A teleologia da norma que visa proteger interesses individuais. Colocando assim uma questão de interpretação, que consiste em saber se uma dada norma tinha esse ou aquele sentido «emitido para a protecção de interesses individuais»;

(iii) - Tutela jurisdicional da posição do sujeito, neste caso, estaremos diante de um direito subjectivo sempre que, a *«atribuição pela norma tenha como efeitos o facto de os interessados poderem recorrer por causa dela, que dizer que os meios destinados a obter uma determinada conduta por parte dos órgãos administrativos»*.

A escola subjectivista francesa não ficou a trás, e para o efeito, defendiam a ideia de um direito à legalidade, tendo por objecto a “legalidade” e, consequentemente, a “ausência de ilegalidade dos actos administrativos”. Ou seja, três momentos a considerar; primeiro, num poder de exigir a existência de legalidade, depois, num poder de exigir a ausência de ilegalidade e por fim, poder de exigir a supressão da ilegalidade caso se efectivou, traduzindo a ideia de um direito subjectivo de conteúdo integralmente objectivo, pois entendia a

escola francesa que o fundamento do direito subjectivo tem por base o direito objectivo, isto é, as regras de direito geral e impessoal⁸.

Esta construção doutrinal representou um grande avanço para consolidação das garantias dos administrados, pois durante muito tempo as ideias eram completamente negativas no que concerne a susceptibilidade de direitos subjectivos dos particulares diante da Administração Pública.

No dizer de JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE⁹, o direito subjectivo apresenta vários desdobramentos designadamente:

(i) Direitos transitivos ou de natureza obrigacional - são aqueles que correspondem deveres especiais (obrigações) da Administração de fazer, de não fazer, de dar ou de suportar, são o caso dos direitos sociais;

(ii) Direitos intransitivos ou absolutos - representa para Administração Pública deveres gerais de abstenção e de respeito correspondendo as liberdades e determinados direitos fundamentais dos cidadãos que a Constituição obriga a abstenção pública, e circunscreve com maior impacto a nível administrativo por meio das normas constitucionais que os consagram como direito de imediata aplicação;

(iii) Direito potestativo - consiste nos poderes unilaterais de provocar inelutavelmente a constituição, modificação ou extinção de relações jurídicas, correspondendo uma sujeição do lado passivo, são os casos do direito de rescisão de contrato administrativo, o direito a renunciar à qualidade de membro de organização pública.

Ainda de acordo com âmbito e alcance normativo que resultam na efectividade imediata ou mediata da norma, visto que nem todos os direitos são verdadeiros direitos subjectivos plenos, por consequência derivem os seguintes direitos:

(i) Direitos enfraquecidos - consiste no conjunto de direitos que podem ser sacrificados por meio do exercício legítimo de poderes da autoridade administrativa, são os casos do direito de propriedade face ao poder de expropriação ou ao poder de planeamento;

⁸ Mais desenvolvimento, VASCO PEREIRA DA SILVA, *Embusca do acto administrativo perdido*, 1996, pp 220-223.

⁹ Cfr. JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE, *A Justiça Administrativa*, 12ª, Coimbra, 2012, pp. 62-64.

(ii) Direitos comprimidos são os direitos limitados por lei que se consumam mediante intervenção administrativa que permite o seu exercício, são os casos dos direitos ou liberdades dos particulares que dependam de autorização administrativa (liberdade de circulação automóvel, dependente da obtenção da carta de condução, liberdade de exercício da profissão que dependa da inscrição numa ordem profissional);

(iii) Direitos condicionados em sentido estrito consiste nos direitos atribuídos por actos administrativos, mas sujeitos a condição suspensiva ou uma actuação procedimental integrativa da eficácia (a realização tem ou pode ter efeitos *ex tunc*, retrotraídos à data da constituição do acto);

(iv) Direitos de primeira linha (direitos *prima facie*) - consistem nas posições subjectivas públicas em que estão em causa directamente interesses próprios de particulares individualizados, todavia, o teor não está implicitamente na lei e para sua concretização dependente da prática de um acto da administração, são os casos dos direitos genéricos a prestações e subsídios de tipos ou montante variável.

O interesse legítimo é uma garantia que transparece com o direito subjectivo, apesar de serem posições jurídicas dos cidadãos face à Administração Pública, diferem-se¹⁰ na medida em que, o direito subjectivo caracteriza-se por uma situação jurídica activa tendente a realização de um interesse pessoal, por isso é conferido uma protecção jurídica directa.¹¹ Ao passo que, o interesse legítimo não possibilita a realização de um interesse pessoal, mas a satisfação do interesse público coincidente ao interesse privado conexo, neste caso, a protecção jurídica será indirecta, pois está unido a protecção do interesse público.

Assim, a Administração Pública não tem o dever de satisfazer o interesse legítimo, nem o particular pode exigir que seja satisfeito, explica ainda JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE¹², no limite entre interesse legítimo, por

¹⁰ Esta distinção teve o seu berço na Itália, onde galvanizou a delimitação entre a jurisdição dos tribunais administrativos e dos tribunais comuns. Cfr. CAUPERS, *ob. cit.*, pp. 85.

¹¹ *Ibidem*, pp. 83ss.

¹² Cfr. JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE, *ob. cit.*, pp. 62-64.

um lado, e interesse simples, por outro, verificou-se uma evolução fértil que aumentou o volume das posições jurídicas substantivas resultando no seguinte:

(i) Interesses decorrentes da juridificação do poder discricionário, isto é necessidade de a Administração actuar em conformidade com princípios gerais, como da igualdade, legalidade, justiça, proporcionalidade, imparcialidade, racionalidade, boa fé e da protecção da confiança (cfr. CRA, artigo 198.º, n.º1);

(ii) Interesses semi-diferenciados, consiste nos interesses das associações na defesa de interesses gerais, enquanto interesses da generalidade ou direitos difusos, relacionados aos bens do domínio público ou ainda conexos a direitos individuais homogéneos (cfr. CRA, artigos 39.º, 78.º 79.º);

(iii) Interesses de normatividade mínima, corresponde posições jurídicas decorrentes da regulação administrativa (directivas, recomendações), que têm uma relevância jurídica limitada, em homenagem ao princípio da protecção da confiança legítima, conferindo, em regra, meros direitos a indemnização.

Porém, defende VASCO PEREIRA DA SILVA¹³, é inútil distinguir direitos subjectivos e interesses legítimos porque, não haveria qualquer razão válida para discernir, visto que o legislador português não faz a distinção (diferentemente do italiano)¹⁴.

Apesar da discordância, a doutrina maioritária têm optado pela distinção, evidente que a questão em discussão não é a quantidade do objecto ou conteúdo da posição, mas sim a qualidade do direito em causa, em muitos casos, as posições jurídicas dos particulares coincide com o interesse público que, por vezes a efectivação imediata das situações jurídicas abrange directamente o interesse do particular mas que na verdade, são direitos de eficácia limitada. Portanto, o reconhecimento dos direitos do homem vistas no embelezamento de direito objectivo e subjectivo direcciona as garantias dos administrados diante dos actos públicos perniciosos aos interesses dos

¹³ Cfr. SILVA, VASCO PEREIRA DA, *ob. cit.*, pp 218.

¹⁴ Cfr. SILVA, VASCO PEREIRA DA, *ob. cit.*, pp 218.

particulares, neste contexto, esses direitos compõem os alicerces das garantias dos administrados.

c) Garantias como juridicidade:

As garantias são tradicionalmente consideradas como ferramentas legais, no sentido de que a lei fixa os critérios, meios e fundamentos que asseguram os direitos subjectivos e interesses legítimos, dito de outro modo, as garantias nascem por imperativos legais ou de um acto normativo.

Por sua vez, o artigo 198.º n.º 1 da CRA, reforça também esta concepção ao prever a sujeição da administração pública aos comandos normativos, isto é, a lei fixa os interesses públicos a prosseguir, as regras a obedecer, e ainda um espaço mais ou menos preciso para tomar decisão.

PAULO OTERO ensina que « *a lei traduzia, segundo os postulados liberais, um produto da razão, revelação de uma verdade absoluta pelos mais idóneos representantes da sociedade, encontrando-se apta a regular todas as matérias sobre as quais um Estado mínimo sentia necessidade de intervir, assumindo a natureza de instrumento de garantia do cidadão perante o poder e possuindo ainda, nos termos de uma concepção positivista-legalista do Direito, o estatuto de primeira e mais importante fonte de Direito* »¹⁵. Portanto, desde o reconhecimento da supremacia da lei face aos demais poderes, sobrevivem até hoje na lei, um fundamento garantístico, pois visa assegurar que a actuação administrativa não ocorra à margem da expressão da vontade popular, ou seja, da Lei¹⁶.

No contexto do conteúdo material da juridicidade administrativa, merece ainda uma referência autónoma, a legalidade e o mérito, isto porque, por um lado, vincula a administração pública e por outro lado, passa a assumir relevância jurídica no âmbito dos direitos dos administrados.

Passamos então, apurar os aspectos a considerar entre a legalidade e o mérito.

¹⁵ Vide OTERO, PAULO, *Legalidade e Administração. O Sentido da Vinculação Administrativa à Juridicidade*, Coimbra, Almedina, 2003, pp.153.

¹⁶ SOUSA, MARCELO REBELO/ANDRÉ SALGADO DE MATOS, *Direito Administrativo Geral, Introdução e princípios fundamentais*, D. Quixote, 3.ª edição reimpressão, 2008. pp. 160.

A legalidade distingue do mérito, na medida em que a legalidade é toda zona de decisão administrativa que é susceptível de um juízo de conformidade ou desconformidade com o bloco legal ao passo que o mérito integra a porção da decisão administrativa que está à margem do juízo normativo.

Na senda de JOÃO CAUPERS, a legalidade e o mérito não têm dimensão estática, pois a evolução do direito administrativo e o reforço das garantias dos cidadãos contagiou o alargamento do campo da legalidade, designadamente os princípios constitucionais, da justiça, proporcionalidade, imparcialidade, responsabilidade, probidade administrativa e do respeito pelo património público, em prejuízo do campo do mérito, assim «*o mérito acaba por ser aquilo que resta depois de se ter submetido a actuação administrativa a todos os juízos de legalidade possíveis*»¹⁷

Nesta linha de raciocínio, é indispensável incluir o poder discricionário que é uma concessão do legislador, ou seja, é o consentimento da lei que atribui poder de escolha circundante, a decisão discricionária tem de assentar numa indução própria, não pode imergir do “capricho” (JOÃO CAUPERS).

Actualmente, a consolidação do princípio da juridicidade, que consistiu na distinção entre a Lei e Direito, ou seja, o direito não é a mera legalidade, é constituído por princípios jurídicos fundamentais, Constituição, Direito Internacional, Direito da União Europeia, regulamentos administrativos e pelos actos administrativos.

De tudo o que foi dito, podemos dizer que os actos praticados ao abrigo do poder discricionário são norteados pelo princípio da juridicidade que proporciona os critérios para a tomada de uma decisão adequada e conformadora¹⁸.

¹⁷ Cfr. CAUPERS, JOÃO, *ob. cit.*, pp. 71 ss.

¹⁸ No que se refere à juridicidade do poder discricionário a doutrina tem questionado sobre a justificabilidade e quais são os poderes de cognição, ou seja, a possibilidade do seu controlo jurisdicional a resposta tem sido positiva, o tribunal pode sindicá-los uma vez que nenhum acto é totalmente discricionário, tendo sempre aspectos da juridicidade, assim a fiscalização da actuação da administração relativo a um acto discricionário não possui aspectos especiais em relação a actos vinculados, entretanto qualquer vício o tribunal anulará o acto praticado exactamente nos mesmos termos em que o anularia se o órgão estivesse a agir ao abrigo de poderes vinculados, cfr. DIAS, JOSÉ EDUARDO FIGUEIREDO/OLIVEIRA, FERNANDA PAULA, *ob. cit.*, pág.139-141.

Como refere JOÃO CAUPERS, o futuro da discricionariedade configura-se em duas tendências de sinal contrário, por um lado, é o grau elevado de intervenção do Estado na vida social e a crescente tecnicidade da actuação administrativa, factores que favorecem a discricionariedade. E, por outro lado, consiste no aprofundamento e reforço das garantias dos administrados, isto é, restrição do âmbito do poder discricionário, alargando as vinculações e aperfeçoando a eficácia e eficiência dos princípios que condicionam o exercício do poder administrativo¹⁹.

Nesta senda, o legislador Constitucional, nos termos do n.º 1 do artigo 198.º da CRA, elenca os princípios que regem o funcionamento da administração pública designadamente, os princípios da igualdade, legalidade, justiça, proporcionalidade, imparcialidade, responsabilização, probidade administrativa e respeito pelo património público, sendo certo que é um dos grandes avanços que a Constituição estabelece na protecção dos direitos dos administrados.

1.2 Enquadramento constitucional

Segue-se um estudo, em concreto, sobre o enquadramento constitucional das garantias gerais.

Iniciamos este apartado, lembrando a redacção do art. 3.º da Lei Constitucional da República Popular de Angola «*Às massas populares é garantido uma ampla e efectiva participação no exercício do poder político, através da consolidação, alargamento e desenvolvimento das formas organizativas do poder popular*».

Esta norma constitucional deu cobertura as garantias de natureza política, ao estabelecer participação no exercício do poder político. Ora, a nosso ver este preceito constitucional é um dos pilares do reconhecimento dos direitos subjectivos e interesses legítimos dos particulares.

Fazendo uma breve análise à evolução das garantias dos administrados no texto constitucional, constata-se que os direitos-garantias tiveram assento

¹⁹ Cfr. CAUPERS, JOÃO, *ob. cit.*, pág. 79-80.

constitucional nos arts. 54.º, 120.º e 125.º da Lei Constitucional de 1992 e nos arts. 174.º, 198.º a 200.º, da Constituição de 2010.

No texto originário da Lei Constitucional de 1975, período pós independência, não era visível uma disposição expressa sobre as garantias dos administrados, bem como, as sucessivas revisões constitucionais não deram a merecida dignidade constitucional das garantias dos administrados²⁰, esta situação deveu-se particularmente a actual conjuntura política, o funcionamento dos órgãos do Estado orientava-se para garantir e proteger a ordem jurídica socialista²¹.

Na revisão Constitucional de 1992, a LC passa, expressamente, a admitir no art. 54.º, a existência de submissão da administração pública à lei, a independência e autonomia entre o poder executivo e o poder judicial, artigo 120.º, e ainda a susceptibilidade de serem criados tribunais administrativos, fiscais, etc, artigo 125.º, n.º 3, passando estes a ser verdadeiras garantias dos administrados²², no âmbito da Constituição.

Com o culminar de uma evolução, ao nível da cultura constitucional, iniciada com o advento da Constituição de 1975, o actual texto da Constituição de 2010, privilegia as garantias dos administrados, ao estabelecer expressamente um conjunto de princípios fundamentais, no art.198.º n.º 1.

Além disso, consagra um perfil específico dos direitos e garantias dos particulares²³, bem como a existência de tribunais, ao abrigo do disposto no art.

²⁰ É o caso da revisão Constitucional de 1991, Lei n.º 12/91, de 6 de Maio, manifestou alguma materialização constitucional inerente ao contencioso administrativo, no artigo 81.º, que os tribunais deveriam tomar decisões sobre a legalidade dos actos administrativos.

²¹ Basicamente não havia o controlo jurisdicional dos actos da Administração Pública, pois os órgãos jurisdicionais confundiam-se com os demais órgãos do Estado, ou seja, o Estado regia-se sem o princípio da separação de poderes entre as funções do Estado, portanto, esta situação foi ultrapassada em 1988 com aprovação da lei orgânica sobre o sistema de justiça em Angola, que consistia num sistema integrador de diversas jurisdição.

²² Por força deste disposição foi aprovado o Decreto-Lei 16-A/95 de 15 de Dezembro, Normas do Procedimento e da Actividade Administrativa, que estabeleceu um conjunto de princípios e normas com vista a garantir por um lado, o respeito à lei, e por outro lado, os direitos e interesses legitimamente protegidos dos particulares, por isso a nota prévia do mesmo diploma diz que «A defesa de tais direitos e interesses requer a aplicar de instrumentos e mecanismos não só jurisdicionais como também estritamente administrativos, com o intuito de proporcionar os meios mais adequados para a prevenção e correcção de eventuais faltas e irregularidades da administração no cumprimento das suas atribuições».

²³ Artigo 200.º (Direitos e garantias dos administrados), n.º 1, 2, 3 e 4, da CRA.

176.º n.º 3, que « *Pode ser criada uma jurisdição administrativa, fiscal e aduaneira autónoma, encabeçada por um Tribunal superior*», isso marca o início de uma nova era, porquanto a Constituição permite a institucionalização de uma instância superior com objectivo de concretizar as garantias dos administrados.

1.3 Tipos de garantias dos administrados

Depois do enquadramento constitucional das garantias e de examinada as características que ao longo do tempo adquiriu, é chegado o momento de apurar os tipos de garantias dos administrados.

As garantias dos administrados, segundo a doutrina, desdobram-se em garantias de natureza política, garantias de natureza administrativa (graciosa) e garantias de natureza jurisdicional.

Assim o critério de distinção consiste no órgão²⁴ a quem é confiada a sua efectivação, isto é, as garantias realizadas através dos órgãos políticos do Estado, consagrados na Constituição, denominam-se garantias políticas; as garantias efectuadas através dos órgãos da Administração pública, denominam-se garantias administrativas; e por fim, as garantias concretizadas através dos tribunais, denominam-se garantias jurisdicional, essa distinção visa essencialmente compreender o resultado de cada um dos mecanismos de defesa dos direitos dos administrados.

1.4 Garantias de natureza política

Com as garantias de natureza política quer-se significar que a organização democrática do Estado envolve múltiplos aspectos que se desdobra uma garantia para os particulares.

Por exemplo, a fiscalização da constitucionalidade das leis art. 180.º n.º al.b) da CRA, a sujeição dos actos normativos do Presidente da República apreciação parlamentar art. 171.º da CRA, a regra da aprovação anual do

²⁴ Este parece ser também o entendimento de MARCELLO CAETANO, ao classificar as garantias em três dimensão. Cfr. CAETANO, MARCELLO, *Manual de Direito Administrativo*, Coimbra, Almedina, 1990, pp. 1202.

Orçamento do Estado e das contas públicas art. 161.º al. e) da CRA, as diversas formas de controlo parlamentar sobre a actuação do Executivo e a fins art.162.º da CRA, constituem garantias políticas objectivas que directa ou indirectamente correspondem em garantias subjectivas dos cidadãos, mas que na verdade são mais garantias do ordenamento constitucional do que propriamente garantias dos particulares.

Ora bem, esta questão tem sido amplamente discutida no seio da doutrina estrangeira, designadamente, a portuguesa. Assim, MARCELO REBERO DE SOUSA defende que não são verdadeiras garantias dos administrados mas apenas princípios ou regras constitucionais e legais pois só mediatamente repercutem no âmbito dos instrumentos de defesa dos direitos dos particulares, é o caso do princípio do Estado de Direito Democrático e de vários dos seus subprincípios como o do regime político democrático e o da constitucionalidade dos actos do poder político²⁵.

Vamos em seguida tratar de forma detalhada cada uma das garantias de natureza política que os identificamos da seguinte maneira; direito de petição, recurso ao provedor e o direito de resistência²⁶.

1.4.1 Direito de petição

O termo “*petição*” deriva do latim *petire* que significa lançar-se, dirigir, buscar, solicitar ou simplesmente pedir. Do ponto de vista jurídico, o pedido é a forma de invocar a utilidade de um poder público em favor de quem pede.

²⁵ Cfr.SOUSA, MARCELO REBELO, *ob.cit.*, pp. 458.

²⁶ Existem autores, como FREITAS DO AMARAL, que propõe uma sistematização diferente, isto é, dentro das garantias administrativas subdivide em três grupos as garantias petições; garantias impugnatórias, e as queixas ao Provedor de Justiça.

Este autor, no primeiro grupos considera cinco espécies de garantias petições: o direito de petição, o direito de representação, o direito de queixa, o direito de denúncia e o direito de oposição administrativa, estes direitos incidem nas garantias petições pois têm por base um pedido dirigido à Administração Pública para que considera e concretiza as razões ou pontos de vista do particular.

No segundo grupo encontra-se as garantias impugnatórias aqueles que diante dum acto administrativo praticado os particulares são admitidos por lei a impugnar o acto em questão, julgamos haver coincidência com a ordenação e os direitos mencionados no presente trabalho.

O terceiro grupo das garantias administrativa é a queixa ao Provedor de Justiça que se ocupa analisar as questões levadas perante ele relativamente às actividades dos poderes públicos, por acção ou omissão.

O direito de petição está expresso na Constituição no art. 73.º (Direito de petição, denúncia, reclamação e queixa) da CRA, nos termos do qual, *«todos têm o direito de apresentar, individual ou colectivamente, aos órgãos de soberania ou qualquer autoridade, petição, denúncias, reclamações ou queixas, para a defesa dos seus direitos»*. Por isso, a nosso ver é uma garantias de natureza política, pois é exercido perante quaisquer órgãos de soberania (Assembleia Nacional e Presidente da República), ou autoridades públicas, incluindo órgãos e serviços administrativos.

O direito de petição surgiu como uma forma dos particulares manifestarem contra o Rei a insatisfação provocada pela ofensa de direito, um pedido de defesa de direito, de cumprimento das regras ou de uso não abusivo de poder.

A doutrina maioritária entende que a origem do direito de petição assenta na Carta Magna de 1215 ou Bill of Rights em 1689, porém antes da criação da Carta Magna denotavam alguns pedidos orais ou escritos ao Estado mas, era muito restrito por isso é arriscado falar em direito de petição propriamente dito.

De acordo com CHARLES MONTESQUIEU a teoria das formas de actuação ao poder Estatal, tripartida dos poderes, a petição especifica-se em acção, reclamação ou representação. A acção é dirigida ao poder judiciário, a reclamação ou representação destinava-se aos órgãos administrativos e legislativos.

Direito de petição *«consiste na faculdade de dirigir pedidos de petição à Administração Pública para que tome determinadas decisões, preste informações ou permita o acesso a arquivos seus ou a processos pendentes»*. A ideia central deste direito é recordar a Administração Pública que está omissa um acto administrativo ou obter informação que só a Administração Pública pode facultar, não tem carácter impugnatório, pois a questão não é atacar ou impugnar qualquer decisão tomada, deste modo distingue-se com o direito de petição do recurso, como é o caso do recurso hierárquico que se traduz numa garantia de tipo impugnatório.

O direito de petição é uma das grandes inovações no reforço das garantias dos particulares instituídos pela Constituição, contudo, pensamos que

ainda é um direito desconhecido dos particulares em função da pouca utilização do mesmo e do nível de cultura jurídica nacional, como também é pouco eficaz. Em Angola temos muitos exemplos, a doutrina reforça essa ideia, pois esse direito, na maioria das vezes, não recebe a devida atenção no exercício da cidadania, sendo irrelevante na concretização das garantias dos particulares, dito de outro modo, é apenas um direito decorativo que consta na Constituição.

1.4.2 Recurso ao Provedor de Justiça

Outra importante garantia de natureza política, e que tem tido desenvolvimento legais e institucional recente, é o recurso ao Provedor de Justiça, também podemos encontrar no texto da Constituição.

O Provedor de Justiça resulta do direito nórdico, que também é chamado de *ombudsman*, que foi expandido para os restantes pontos da Europa ocidental nos anos 50²⁷, sobretudo, após a Segunda Guerra Mundial, estendendo-se primeiro na Finlândia, em 1919, e em seguida aos cinco continentes, sob uma diversidade de estatutos e designações, mas sempre com um paradigma universal o do *ombudsman* como tributo do princípio da separação de poderes e do controlo do poder parlamentar sobre o poder executivo, na esteira dos movimentos nascentes do constitucionalismo liberal, disseminado pelos autores iluministas. Por esta via, as democracias europeias reforçariam o controlo administrativo de uma Administração Pública crescentemente mais abrangente e complexa.

O Provedor de Justiça é a instituição criada para defender o povo ou defender o cidadão, trata-se de uma alta autoridade administrativa, eleita pelo Parlamento, que é independente do Executivo e da Administração, bem como, dos Tribunais, que tem por função receber queixas dos particulares contra acções ou omissões da Administração Pública e utilizar a sua autoridade, o seu prestígio, o seu poder de persuasão, para levar as autoridades administrativas

²⁷ Cfr. CORREIA, FERNANDO ALVES, *Do Ombusman ao Provedor de Justiça*, separata do B. F. D. C., Coimbra, 1979, e GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 4.º ed., vol. I., Coimbra, 2007.

a reparar as injustiças ou as ilegalidades realizadas, ou alterar as decisões que possam ser consideradas desprestigiadas para administração.

A *ratio essendi*, que está na base da figura do *ombudsman* é o facto de existirem garantias administrativas através das quais os particulares apelam as autoridades administrativas, para satisfazer as suas reclamações ou recurso, mas as autoridades administrativas cegos com a pretensão do cumprimento da legalidade ou do interesse público do que no respeito dos direitos, liberdades e garantias dos particulares, em muitos casos não lhe dão razão²⁸, muitos casos foram surgindo e os meios clássicos de garantias não transmitiam uma defesa suficiente dos particulares, não se tratando de ilegalidade não se pode recorrer aos tribunais. Foi neste espírito que surgiu o *ombudsman* nos países nórdicos e expandiu-se ao resto do mundo.

Na Inglaterra é chamado de Comissão Parlamentar para Administração, em França recebe o nome de Médiateur de la République, em Espanha chama-se Defensor del Pueblo e em Portugal adoptam o nome de Provedor de Justiça, aos *ombudsman* regionais como o Difensore Civico na Itália, o Protecteur du Citoyen, no Quebec, e ainda os *ombudsman* parlamentares sectoriais como é caso das Forças Armadas na Alemanha.

No âmbito internacional foi-se verificando a “internacionalização” do *Omdubsman*, consagrado paulatinamente no próprio plano internacional, designadamente na União Europeia, sob a veste de Provedor de Justiça Europeu arts. 20.º n.º 2, al. d), 24.º e 228.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia e art. 43.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia²⁹.

O Provedor de Justiça em Angola foi institucionalizado em 2005, com o mesmo nome “*Provedor de Justiça*”, a referida instituição apesar de ser institucionalizada recentemente mas é uma figura clássica no quadro Constitucional de Angola, pois se encontrava na Lei Constitucional de 1992, nos arts. 142.º a 144.º.

²⁸ Cfr. AMARAL, DIOGO FREITAS DO, *Conceito e natureza do Recurso Hierárquico*, 2.º ed., Coimbra, Almedina, 2005.

²⁹ Cfr. Conferência realizada na Assembleia da República Portuguesa em 27 de abril de 2010.

Do ponto de vista de funcionamento era representado pela Procuradoria da República conforme estabelecia a lei n.º 23/92, de 16 de Setembro - Lei de Revisão Constitucional, consagrava no seu artigo 9.º o princípio segundo o qual *"enquanto não for designado o Provedor de Justiça, as funções que lhe são cometidas pela Lei Constitucional serão exercidas pelo Procurador Geral da República"*.

Actualmente encontramos no art. 192.º, da CRA, que estabelece o regime jurídico do Provedor de Justiça, complementado pelo estatuto do Provedor de Justiça, que consta na Lei n.º 4/06 de 28 de Abril.

Em Angola o Provedor de Justiça está predistinado para o controlo da legalidade e da justiça administrativa, supervisão da boa administração, no geral, para a garantia dos direitos fundamentais dos cidadãos perante os poderes públicos.

Portanto, o recurso ao Provedor de Justiça esta consagrado no quadro dos valores Constitucionais como um direito das pessoas, beneficiando assim do regime geral dos direitos fundamentais e do regime especial dos direitos, liberdades e garantias fundamentais.

1.4.3 Direito de resistência

O direito de resistência compreende a garantia de autodefesa dos particulares e do controlo dos actos públicos, pois faculta aos particulares a possibilidade de não ceder a quaisquer ordens que lesam as garantias estruturantes dos particulares.

O direito de resistência no contexto constitucional não tem consagração expressa directa, contudo é possível retirar de alguns dos seus preceitos a legitimidade e fundamentos para o exercício do direito de resistência. Ora bem, o direito de resistência até certo momento, tornou-se visível no ordenamento jurídico Angolano, isso porque quando estava a ser elaborada a Constituição da República de Angola de 2010, duas das três propostas em discussão

estabeleciam o direito de resistência³⁰, entretanto o legislador constituinte optou por não positivizar o direito de resistência. Então, coloca-se a questão de saber o porquê desta posição do constituinte? Será que o ordenamento angolano não aceita o direito de resistência?

As interrogações aqui postas têm o seu fundamento, por um lado, a sua razão histórica, este direito é abordado no seio dos Direitos Humanos, como meio de reivindicação de justiça face às constantes violações dos Direitos Humanos. Por outro lado, o direito de resistência caracteriza-se como elemento emancipatório, capaz de conceder voz a quem não é ouvido, de publicitar demandas contra direitos fundamentais e de dialogar de forma dispare com os distintos grupos sociais³¹.

Por último, o direito de resistência está plasmado em vários ordenamentos jurídicos, que por sinal temos estreitos laços, o mais considerável e o linguístico, têm influenciado em grande medida o legislador Angolano quer o constitucional quer o ordinário³².

³⁰ Veja-se, a propósito deste assunto, HILÁRIO, ESTEVES CARLOS/WEBBA, MIHAELA NETO, *A Constituição da República de Angola, Direitos Fundamentais, A sua Promoção e Protecção, Avanços e Retrocessos*, Luanda, editora Offset, Lda, pp. 22-23.

No entanto, o direito de resistência quando não positivado asua fundamentação extrai-se em outros princípios dispostos constitucionalmente, ou ainda, é só interpretar sem grande esforço a Constituição que encontramos *cláusula de proibição* que adverte uma reação de resistência, vide, COSTA, NELSON NERY, *Teoria e realidade da desobediência civil*, Rio de Janeiro:Forense, 1990.pp. 21ss.

³¹ GARGARELLA, ROBERTO, *Carta Abierta Sobre La Intolerancia-Apuntos sobre derecho y protesta*. Buenos Aires: Siglo XXI Editores Argentinas, 2006.

³² A Constituição da República Portuguesa dispõe no art. 21.º, nos seguintes termos, « *Todos têm direito de resistir a qualquer ordem que ofenda os seus direitos, liberdades e garantias e de repelir pela força qualquer agressão, quando não seja possível recorrer à autoridade pública*», ainda nesta senda, a doutrina portuguesa entende que « *tanto a resistencia activa como a resistencia passiva se encontram protegidas pela previsão constitucional, o direito de resistencia existe apenas quando se verificam comportamentos dos cidadãos que, normalmente e em si mesmos, são ilícitos e inconstitucionais, e que apenas em virtude do direito de resistencia beneficiam de uma causa especial de justificação*». Cfr. SOUSA, MARCELLO REBELO/ALEXANDRINO, JOSÉ DE MELO, *Constituição da República Portuguesa Comentada*, editora Lex, 200, pp. 104.

Podemos ainda verificar na Constituição da República Federal da Alemanha, no art. 20.º n.º 4, nos termos do qual « *Contra qualquer um, que tente subverter esta ordem, todos os alemães têm o direito de resistencia, quando não houver outra alternativa*».

No direito Brasileiro a doutrina aponta o art. 5.º n.º 2 e 6 da Constituição Federal Brasileira, nos termos do qual o individuo pode opor-se aos detentores do poder que infrinjam ou violem direitos constitucionalmente consagrados. Cfr. BUZANELLO, JOSÉ CARLOS, *Direito de Resistência Constitucional*, 2ª edição, Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2005.pp.13ss.

Segundo JOSÉ CARLOS BUZANELLO nenhum governo pode garantir todas as modalidades de exercício do direito de resistência, mas somente algumas, e se assim o fizesse seria contraditório do ponto de vista da sua sobrevivência, mas tão-somente algumas de menor intensidade política, portanto, não há inconveniente político e jurídico em se aceitar o direito de resistência nas fronteiras constitucionais, desde que esteja devidamente determinado os limites que evitam os abusos resultantes da acção da administração pública³³.

Entende NELSON NERY COSTA que nenhum governo admite ser opressivo, que não demonstra solidariedade a resistência que resulta da sua atitude, pois a teoria da resistência é uma categoria jurídica que faz parte dos direitos de cidadania e perde conteúdo quando positivado ³⁴.

ZENO VELOSO salienta que o direito de resistência é um direito natural, suprapositivo, que não precisa vir expresso na Lei³⁵.

Assim, a nosso ver, o direito de resistência no sistema constitucional angolano é aceite, pois há abertura constitucional em que está, incluindo implícito, o direito de resistência, no sentido de que a resistência implícita decorre dos direitos e princípios constitucionais explícitos. Ou seja, o direito de resistência implícito é materializado a luz dos princípios do regime democrático e da equação dos elementos constitucionais formais, tais como, o princípio da dignidade da pessoa humana³⁶, do pluralismo político³⁷, bem como, o reconhecimento constitucional dos direitos e liberdades e garantias fundamentais (Capítulo II da CRA).

Vale, a este propósito, referir que o direito de resistência já decorria do art. 6.º n.º 1, al. a) do Diploma Legislativo n.º 3.868, de 30 de Dezembro de 1969, que aprovou o Código Geral Tributário, ao estabelecer as formas passiva

³³ BUZANELLO, JOSÉ CARLOS, *Direito de Resistência Constitucional*, 2ª edição, Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2005, pp.13ss.

³⁴ COSTA, NELSON NERY, *ob., cit.*, citado por BUZANELLO, JOSÉ CARLOS, *Direito de Resistência Constitucional*, 2ª edição, Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2005, pp.13ss.

³⁵ Citado por RAMOS, LUIS FERNANDO DE MOURA, *O Estado de Direito e o Direito de Resistência*, análise e comentários, Instituto federalista do Brasil, 30/06/2006.

³⁶ Cfr. Art. 31.º da CRA.

³⁷ Cfr. art. 2.º da CRA.

e defensiva³⁸, autorizando os contribuintes “ *não pagar imposto que não tenham sido estabelecidos de harmonia com a Constituição Política*”.

1.5 Garantias de natureza administrativa

As garantias administrativas são *as garantias que se efectivam através da actuação e decisão de órgãos da Administração Pública, aproveitando as próprias estruturas administrativas e os controlos de mérito e de legalidade neles utilizados.*

Compreende-se, assim, que a ideia estruturante consiste na institucionalização no interior da Administração de ferramentas de controlo das suas acções, isto é, controlos hierárquicos, controlos tutelares e outros, criados por lei para assegurar o cumprimento e o respeito da legalidade e a observância do dever de boa administração.

Mas que é possível e vantajoso pôr a funcionar de forma equilibrada de tal modo que assegura o cumprimento dos direitos subjectivos ou os interesses legítimos dos particulares, nesta conformidade de estabelecer um equilíbrio entre interesse público, boa administração bem como o respeito pela legalidade e os direitos subjectivos ou interesse legítimos dos particulares nasceram as garantias administrativas, as quais começaram a ser chamadas de *garantias graciosas* na época em que a sua permissão figurava uma *graça* um favor do soberano, ou seja, no uso da sua margem de liberdade concedia essas garantias aos particulares, porém actualmente constituem um direito dos particulares, sendo certo que não é correcto chamar-lhes de *garantias graciosas*³⁹.

É neste aspecto que a doutrina sustenta que as garantias administrativas são mais importantes e eficazes que as garantias políticas, pois os órgãos administrativos actuam frequentemente despidos de motivações políticas, estando apenas vinculados a lei e o respeito aos direitos subjectivos ou interesses legítimos dos particulares, ainda assim, as referidas garantias

³⁸ CAETANO, MARCELLO, *Manual de Direito Administrativo*, vol. II, 10.ª edição, Almedina, pp. 1204-1205.

³⁹ Cfr. AMARAL, DIOGO FREITAS, *ob. cit.*, pp.754.

não são inteiramente satisfatórias. FREITAS DO AMARAL aponta duas razões designadamente:

- (i) Os órgãos da Administração Pública em certos casos são influenciados por preocupações políticas;
- (ii) Os órgãos da Administração Pública orientam-se por critérios de eficiência na prossecução do interesse público e não pelo desejo rigoroso e escrupuloso de respeitar a legalidade e os direitos subjectivos ou interesses legítimos dos particulares.

Ora, esta insatisfação resultou no surgimento de outras ferramentas de garantias de protecção dos direitos e interesses dos particulares, ou seja, as garantias contenciosas, confiando aos tribunais os litígios emergentes das relações jurídicas publicistas.

Tudo isto implica saber quais são os desdobramentos das garantias administrativas pois parecem ser seguras na protecção dos particulares?

1.5.1 Direito à informação

O direito à informação tem acolhimento constitucional ao abrigo do disposto no n.º 2 do art.200.º da CRA, no qual «*os cidadãos têm direito de ser informados pela administração sobre o andamento dos processos em que sejam directamente interessados, bem como o de conhecer as decisões que sobre eles forem tomadas*».

Neste preceito constitucional podemos retirar ideia de que, para usufruir o direito a informação pressupõe a existência de um processo administrativo, e aqui reside o cerne do que queremos discutir, assim, a questão que se coloca é, saber se o direito a informação é um direito subjectivo ou trata-se de interesse simples?

Para respondermos esta questão impõe-se, analisar brevemente as posições jurídicas subjectivas dos particulares em face da Administração, as posições que concedem vantagem (favoráveis), as quais correspondem obrigações, deveres e sujeições da Administração ou limitações (desfavoráveis) ou condicionamento da actividade administrativa.

Citando JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE, as posições substantivas pressupõe uma intenção normativa de protecção efectiva de um

bem jurídico próprio inerente a um particular. Ou seja, de primeira linha (direitos dos particulares) e os interesses simples ou, de facto, configuram vantagens genéricas para os administrados, são encaradas como vantagens ocasionais ou puramente reflexas relativamente ao interesse público ou ainda meros exercícios de cidadania⁴⁰. Também considerado por MARCELO REBELO DE SOUSA/ANDRÉ SALGADO DE MATOS como direito de natureza análoga aos direitos, liberdade e garantias⁴¹, art. 27.º da CRA.

Isto significa que, o direito a informação tem de ser compreendido em um duplo sentido, numa perspectiva geral, ou seja, o direito à informação pública geral que podemos considerar de interesse simples ou de facto, isto nos termos do n.º 1, *in fine* do art.52.º da CRA, determina que todo o cidadão tem direito de ser informado sobre os actos do Estado e a gestão dos assuntos públicos, nos termos da Constituição e da lei, é um direito fundamental de cidadania.

Afirma FREITAS DO AMARAL que trata-se de um direito que infelizmente na actualidade tem sido muito desprezado ou substituído por declarações ambíguas, por meias-verdades ou por omissão não fundamentadas em segredo de Estado⁴².

Por outro lado, direito à informação dos interessados sobre o andamento do procedimento corresponde no direito subjectivo dos particulares, sujeitando administração pública no dever de *facere*, este dever transmite a ideia de transparência nas relações que administração pública estabelece com os particulares resultante do princípio do Estado de Direito Democrático.

O art.34.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 16-A/95 de 15 de Dezembro determina que «*aos particulares é assistido o direito a ser informado pela Administração, sobre o andamento dos procedimentos em que sejam directamente interessados, bem como o direito de conhecer as resoluções definitivas que sobre eles forem tomadas*».

⁴⁰ Cfr. ANDRADE, JOSÉ CARLOS VIEIRA DE, *ob. cit.*, pp. 60 a 61.

⁴¹ Cfr. SOUSA, MARCELO REBELO DE / MATOS, ANDRÉ SALGADO DE, *Direito Administrativo Geral, Introdução e princípios fundamentais*, D. Quixote, 3.ª edição reimpressão, 2008, pp. 155.

⁴² Cfr. AMARAL, DIOGO FREITAS, *ob. cit.*, pp.757.

Salienta-se que, para a obtenção ou materialização do direito à informação é necessário a inclusão de outros direitos ou faculdades, pois afirma JOAQUIM FREITAS ROCHA, que o direito à informação constitui um pilar essencial do edifício de defesa das posições subjectivas dos particulares ao colocar ao dispor dos interessados um amplo conjunto de meios de protecção⁴³:

Voltando agora a analisar o conteúdo deste direito, que cumpre debruçarmo-nos sobre dois seguimentos ou perspectivas: a primeira, quanto ao direito de ser informado e a segunda quanto ao direito de acesso a documentos administrativos.

O direito a obter informação sobre a fase em que o seu procedimento se encontra, do serviço onde o procedimento se encontra⁴⁴;

O direito ao esclarecimento em tempo útil (10 dias) das dúvidas que possam surgir na interpretação, integração e aplicação das normas jus-publicistas⁴⁵;

O direito de consulta do processo e de obter passagem de certidões, concedido directamente aos interessados em obter detalhes acerca dos documentos ou reproduções autenticadas⁴⁶, e por outro lado, o direito dos interessados no prazo razoável, à contar da entrega do requerimento, poderem directamente obter certidão, reprodução ou declaração autêntica dos documentos inerentes ao processo⁴⁷;

O direito a requerer certidões independentes do despacho definitivo a título prévio, no início ou na pendência do procedimento podem solicitar certidão, reprodução ou declaração autenticada⁴⁸.

É importante sublinhar, que neste domínio do direito de informação é possível retirar de alguns dos seus preceitos a legitimidade e fundamentos para o exercício deste direito, por isso o art. 37.º (extensão do direito de informação)

⁴³ Neste sentido, ROCHA, JOAQUIM FREITAS, *ob. cit.*, pp. 40.

⁴⁴ V. Artigo. 34.º, n.º 2, do DL n.º 16-A/95 de 15 de Dezembro.

⁴⁵ V. n.º 3 do art. 34.º do DL n.º 16-A/95 de 15 de Dezembro.

⁴⁶ Cfr. n.º 1 /primeira parte do art.35.º do DL n.º 16-A/95 de 15 de Dezembro.

⁴⁷ Cfr. n.º 1 /segunda parte do art. 35.º do DL n.º 16-A/95 de 15 de Dezembro.

⁴⁸ Cfr. art. 36.º do DL n.º 16-A/95 de 15 de Dezembro.

do Decreto-Lei n.º 16-A/95 de 15 de Dezembro , estabelece que são extensivos à quaisquer pessoas que provem ter interesse legítimo no processo.

O segundo segmento que nos propusemos abordar é quanto ao direito de acesso a documentos administrativos.

O art. 7.º da Lei n.º 11/02 de 16 de Agosto, sobre o acesso aos documentos administrativos, estabelece que o direito de informação concretiza-se mediante o acesso a documentos administrativos.

Por sua vez, o n.º 3 do art.7.º da Lei 11/02 de 16 de Agosto, estabelece que este direito compreende a prerrogativa de direito de obter a sua reprodução e o direito de ser informado sobre a sua existência e conteúdo.

O direito de acesso aos arquivos de *open file* e registos administrativos a todos interessados de modo a obter dados concretos sobre quaisquer assuntos independentemente de estar em curso um procedimento ou não, referido no n.º 4 do art. 200.º da CRA, denotando-se o princípio da administração aberta.

1.5.2 Direito à fundamentação

O direito à fundamentação⁴⁹ está consagrado no art. 200.º, n.º 3, *in fine*, da CRA, nos termos do qual, «os *particulares interessados devem ser notificados dos actos administrativos, na forma prevista por lei, os quais carecem de fundamentação expressa quando afectam direitos ou interesses legalmente protegidos*»⁵⁰. Este direito, é reforçado e concretizado na lei ordinária nos arts. 67.º e 69.º do Decreto-Lei n.º 16-A/95 de 15 de Dezembro, administração pública está obrigada a pronunciar-se sobre todos os assuntos que lhe sejam carreados pelos particulares.

Na senda de FREITAS DO AMARAL, «a *fundamentação de um acto administrativo consiste na enunciação explícita das razões que levaram o seu autor a praticar esse ou a dotá-lo de certo conteúdo*».

⁴⁹ É comum no seio da doutrina designar dever administrativo de decisão ou dever de fundamentação, sendo certo que, para a administração pública trata-se de um dever mas para os particulares é um direito, pois o nosso estudo versa sobre as garantias dos contribuintes.

⁵⁰ É necessário ter em conta que, é um direito equiparado aos direitos, liberdades e garantias prevista na CRA. Para um estudo mais aturado sobre o direito de fundamentação veja-se ANDRADE, JOSE CARLOS VIEIRA DE, O dever da fundamentação expressa de actos administrativos, Coimbra, Almedina, 2007.

No que se refere ao poder discricionário face ao direito de fundamentação entende MARCELO REBELO DE SOUSA/ANDRÉ SALGADO DE MATOS, que a administração pública lhe é subtraída a discricionariedade de optar entre decidir e não decidir, isto significa que, havendo dever de decisão, a discricionariedade administrativa de acção não afecta a possibilidade de omitir a decisão, contudo a eventual discricionariedade de acção limita-se tão-somente no teor da decisão⁵¹.

Podemos também considerar a jurisprudência dos Tribunais Constitucionais Europeus e especialmente do Português que define essencialmente, três funções do dever de fundamentação: «*proporcionar a melhor realização e defesa do interesse público; facilitar o controlo da legalidade administrativa e contenciosa do acto e a possibilitar aos órgãos hierarquicamente superiores ou tutelares controlar de forma mais eficaz a actividade dos órgãos subalternos ou sujeitos a tutela*»⁵².

Assim, a questão que se coloca é de saber quais são os requisitos da fundamentação dos actos administrativos?

Em resposta a esta questão, devemos, fazer apelo as normas do procedimento e da actividade administrativas que regulam os requisitos da fundamentação, e para o efeito, o art. 68.º do Decreto-Lei n.º 16-A/95 de 15 de Dezembro, estabelece como requisitos: em primeiro lugar a fundamentação deve ser expressa, em segundo lugar, a fundamentação tem que consistir através de sucinta exposição dos fundamentos de factos e de direito da decisão, podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, que constituirão neste caso parte integrante do acto.

De sublinhar, que a fundamentação deve ser contextual e integrada no próprio acto administrativo, expressa e acessível por meio de sucinta exposição dos fundamentos de factos e de direito da decisão, clara para permitir que, se

⁵¹ Cfr. SOUSA, MARCELO REBELO/ANDRÉ SALGADO DE MATOS, *Direito Administrativo Geral, Introdução e princípios fundamentais*, D. Quixote, 3.ª edição reimpressão, 2008. pp. 115.

⁵² Cfr. acórdão do TC n.º 594/08 de 10-12-2008; acórdão do TCAN de 25-02-2011 processo n.º 02382/07.4BEPRT. citado por CALDEIRA, JOÃO FERNANDO DAMIÃO, *O Procedimento Tributário de Inspecção-Um contributo para a asua compreensão à luz dos Direitos Fundamentais*, dissertação de mestrado, 2011, pp. 125.

assegure com precisão os factos e o direito com base no qual se decide, suficiente de modo a favorecer ao destinatário do acto um conhecimento concreto da motivação deste e congruente pois a decisão deverá constituir a conclusão lógica e necessária dos motivos avocados para sua justificação⁵³.

A preterição de tais requisitos considera-se falta de fundamentação, ao abrigo do n.º 2, do art. 68.º do Decreto-Lei n.º 16-A/95 de 15 de Dezembro, que estabelece que equivale à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto.

1.5.3 Direito à notificação

Nos termos do n.º 3 do art. 201.º CRA, «*os particulares interessados devem ser notificados dos actos administrativos, na forma prevista por lei, os quais carecem de fundamentação expressa quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos*».

O aspecto referido neste preceito Constitucional permite dizer que o direito à notificação confere aos particulares interessados a faculdade de conhecer determinados actos administrativos ou a ocorrência de determinados factos para adopção de determinados comportamentos.

Vejamos agora como está desenhado o regime jurídico do direito de notificação à luz das normas do procedimento e da actividade administrativas.

Desde logo, administração pública está obrigada a notificar os interessados dos actos administrativos que decidam sobre pretensões por eles formuladas⁵⁴, que imponham deveres, sujeições ou sanções ou causem prejuízos⁵⁵, e ainda as situações equiparadas, os direitos fundamentais, que criem, extingam, aumentam ou diminuam direitos ou interesses legalmente protegidos, ou afectem as condições do seu exercício⁵⁶.

⁵³ Cfr. Acórdãos do STA de 06-07-2011, processo n.º 0307/11, de 03-11-2010, processo n.º 0784/10, de 06-10-2010, processo n.º 0667/10.

⁵⁴ Cfr. artigo 38.º, a) do DL n.º 16-A/95.

⁵⁵ Cfr. artigo 38.º, b) do DL n.º 16-A/95.

⁵⁶ Cfr. artigo 38.º, c) do DL n.º 16-A/95.

Ora, o direito de notificação obrigatória pode ser dispensada em dois casos: por um lado quando sejam praticados oralmente na presença dos interessados⁵⁷, e por outro lado, quando o interessado, através de qualquer intervenção no procedimento, revele perfeito conhecimento do conteúdo dos actos em causa⁵⁸.

A outra análise consiste em saber o conteúdo da notificação, em primeiro lugar, o texto integral do acto administrativo⁵⁹, n.º 1. al. a) do art. 40.º, do Decreto-Lei 16-A/95 de 15 de Dezembro . Em segundo lugar, a identificação do procedimento administrativo, incluindo a indicação do autor e data deste, art.40.º, n.º1, al. b) do Decreto-Lei 16-A/95 de 15 de Dezembro , e por último a notificação deve conter o órgão competente para apreciar a impugnação do acto e o prazo para este efeito, no caso de não ser susceptível de recurso contencioso, art. 40.º, n.º 1, al. c) do Decreto-Lei 16-A/95 de 15 de Dezembro.

No que toca ao prazo e forma das notificações, estas devem ser efectuadas no prazo de oito dias⁶⁰, contudo, a que se observar também o prazo geral de quinze dias pelo qual os órgãos administrativos devem praticar actos⁶¹, é extensivo aos interessados para praticar quaisquer actos ou promoverem diligências sobre os assuntos acerca dos quais se devem pronunciar ou exercerem outros poderes no procedimento⁶².

Convém, no entanto, dizer que administração pública não faz a contagem dos prazos discricionariamente, pois nos termos do qual não se inclui na contagem o dia em que ocorrer o evento à partir do qual o prazo começa a ocorrer⁶³, sendo assim, o prazo começa a contar no dia seguinte ao acto praticado, desde que não seja sábado, domingo e feriado⁶⁴, no caso de

⁵⁷ Cfr. artigo 39.º, n.º 1, al. a) do DL n.º 16-A/95.

⁵⁸ Cfr. artigo 39.º, n.º 1, al. b) do DL n.º 16-A/95.

⁵⁹ No caso de deferimento da pretensão do interessado ou à prática de diligência processuais, pode ser afastar a exigência do texto integral, dando lugar a indicação resumida do seu conteúdo e objecto, nos termos do n.º 2 do artigo 40.º do DL n.º16-A/95.

⁶⁰ Cfr. artigo 41.º do DL n.º 16-A/95.

⁶¹ Cfr. artigo 43.º n.º 1 do DL n.º 16-A/95.

⁶² Ver no n.º 2 do artigo 43.º do DL n.º 16-A/95.

⁶³ Art.44.º, al. a), do DL n.º16-A/95.

⁶⁴ Art.44.º, al. b) do DL n.º 16-A/95.

coincidência com os dias incontáveis o período normal de contagem transfere-se para o primeiro dia útil seguinte⁶⁵.

Quanto à forma, como ensina ROGÉRIO EHRHARDT SOARES, «a forma é a maneira pela qual o acto se exterioriza»⁶⁶, por isso, a notificação é feita por via postal, pessoal, por meio electrónico (telefone, email, telegrama) ou ainda por edital a afixar nos locais do estilo ou anúncio a publicar no Diário da República.

1.5.4. Direito de participação

O direito de participação podemos encontrar no texto Constitucional, no art. 199.º n.º 2⁶⁷, da CRA, permite a participação dos particulares na formação das decisões da administração pública, este direito constitui a concretização do princípio da participação previsto no art. 8.º do Decreto-lei n.º 16-A/95 de 15 de Dezembro .

O direito de participação exige a integração dos particulares no seio da administração pública, pois manifesta-se a existência de interesses derivados comuns, ou melhor não susceptíveis de serem satisfeitos exclusivamente pela administração pública mas sim pela acção dos particulares nos processos decisórios público⁶⁸. Aqui, com MARCELO REBELO DE SOUSA/ANDRÉ SALGADO DE MATOS entendemos que este direito abarca dois pilares, a saber: (i) o princípio da colaboração da administração pública com os particulares; (ii) o princípio da participação dos particulares na formação das decisões que lhes digam respeito⁶⁹.

⁶⁵ Art. 44.º al. c) do Decreto-Lei 16-A/95.

⁶⁶ SOARES, ROGÉRIO EHRHARDT, Direito Administrativo; Coimbra, 1978; pág.304.

⁶⁷ Será conveniente assentar que o art. 199.º, n.º 2, da CRA, que debruça sobre o direito de participação na perspectiva constitucional, entendemos que o teor deste artigo reconduz a um direito genérico de participação política, e não propriamente assegurar a participação dos interessados na sua gestão efectiva, tal como se verifica em muitos Constituições⁶⁷.

⁶⁸ Cfr. NETO, D. MOREIRA, *Direito da Participação Política*, Renovar, Rio de Janeiro, 1992. pp. 18 e ss.

⁶⁹ Cfr. SOUSA, MARCELO REBELO/ANDRÉ SALGADO DE MATOS, ob., cit., pp. 153ss.

O primeiro destes princípios atribui um paradigma novo na Administração⁷⁰, permitindo o diálogo com os particulares, consultando-o, ouvindo-o, recebendo sugestões e informações, bem os poderes de consultar documentos administrativos, sem contudo, perder ou diminuir a sua autoridade, não prejudica o interesse público por cumprir com este dever para com os particulares, nos termos do art.7.º , al. a) e c), do Decreto-lei n.º 16-A/95 de 15 de Dezembro.

O segundo dos referidos princípios diz respeito a participação na gestão da administração, que por sua vez assume duas vertentes a saber:

A participação não ligada a um determinado procedimento administrativo, facultando aos particulares um direito a apresentação de petições, visando a constituição, modificação ou extinção de uma situação jurídica;

- (i) A participação não ligada a um determinado procedimento administrativo, facultando aos particulares um direito a apresentação de petições visando a constituição, modificação ou extinção de uma situação jurídica;
- (ii) A participação ligada ao procedimento que vincula só os particulares interessados no procedimento e não a todo e qualquer particular, a intervenção dos particulares é fundamental para a tomada de decisão da administração, concretizada mediante o direito de audição, ao abrigo do disposto no art. 200.º n.º 1 da CRA.

⁷⁰ SALDENHA, RICARDO AZEVEDO, *Introdução ao Procedimento Administrativo Comum*, Coimbra, 1.ª edição., 2013. pp. 64.

1.5.5 Direito de audição

O direito de audição previsto no art. 200.º n.º 1, da CRA, nos termos do qual «os cidadão têm direito de ser ouvidos pela administração pública nos processos administrativos susceptíveis de afectarem os seus direitos e interesses legalmente protegidos», assumindo como uma dimensão refinada do direito de participação, ou melhor como afirma MARCELO REBELO DE SOUSA/ANDRÉ SALGADO DE MATOS, audição dos interessados no decurso dum processo é o momento por excelência da participação dos particulares no procedimento administrativo⁷¹.

O direito de audição materializa-se mediante audiência dos interessados⁷², e desempenha duas funções, a subjectiva e a objectiva: a função subjectiva visa evitar decisões-surpresa e facultar aos interessados uma oportunidade de apresentar os fundamentos de facto ou de direito no decurso do procedimento; a função objectiva ampara a administração pública a decidir melhor, de acordo com a jurisdição⁷³.

Audiência dos interessados pode não se concretizar, em duas situações: No caso de a decisão ser urgente⁷⁴, e desde que seja de prever que a diligência possa comprometer a execução ou utilidade da decisão⁷⁵, e ainda o órgão instrutor pode dispensar a audiência dos interessados quando estes já se pronunciaram ou realizaram qualquer diligência de prova previamente no procedimento em litígio⁷⁶, e por fim, se houver indícios suficientes que conduzem à uma decisão favorável aos interessados⁷⁷.

Entretanto, aproveitando o ensinamento de MARCELO REBELO DE SOUSA/ANDRÉ SALGADO DE MATOS, para que a audiência dos interessados desempenhe plenamente as suas funções é necessário que os

⁷¹ Cfr. SOUSA, MARCELO REBELO/ANDRÉ SALGADO DE MATOS, *ob., cit.*, pp. 135.

⁷² Ver no artigo 52.º (Audiência dos interessados), n.º 1 e 2, do DL n.º 16-A/95.

⁷³ Cfr. SOUSA, MARCELO REBELO/ANDRÉ SALGADO DE MATOS, *ob., cit.*, pp. 135.

⁷⁴ art. 53.º, n.º 1, a) do DLn.º 16-A/95.

⁷⁵ Art. 53.º n.º 1, al. b) do DL n.º 16-A/95.

⁷⁶ Art. 53.º n.º 2, al. a) do DL n.º 16-A/95.

⁷⁷ Art.53.º n.º 2, al. b) do DL n.º 16-A/95.

interessados sejam informados, não só da provável decisão, bem como as razões de facto e de direito da pretensa decisão.

Contudo estas exigências não podem ser entendidas como imposição à administração pública para que comunique aos interessados a pretensão de decisão de modo tão exaustivo ao ponto de ser transformado num acto administrativo⁷⁸.

1.5.6 Garantias impugnatórias

Vejamos estes meios de garantias impugnatórias, que estão previstas nos termos do art. 100.º do Decreto-Lei 16-A/95 de 15 de Dezembro (NPAA), dividido em quatro categorias, a saber: a reclamação, o recurso hierárquico, o recurso hierárquico impróprio e recurso tutelar.

As garantias impugnatórias são, desde logo, meios versados para colocar em crise, junto dos órgãos administrativos, a validade de um determinado acto da administração pública, dito de outro modo, diante de um acto administrativo já praticado, os particulares são admitidos por lei a impugnar os actos administrativos, sem recurso aos tribunais, conforme o art.100.º n.º 1, do Decreto-Lei 16-A/95 de 15 de Dezembro .

Na construção da noção de garantias impugnatórias a doutrina defendida por FREITAS DO AMARAL define como sendo «*meios de impugnação de actos administrativos perante órgãos da Administração Pública*».

Na esteira de RICARDO AZEVEDO SALDENHA, as garantias impugnatórias representam um mecanismo de fiscalização da actividade administrativa do Estado, que pode-se lançar mão sempre que sejam colocados em causa direitos subjectivos ou interesses legalmente protegidos dos particulares⁷⁹.

Apesar da susceptibilidade de impugnação do acto, esta ferramenta asseguradora não perde a natureza de garantia administrativa, verificamos

⁷⁸ Cfr. SOUSA, MARCELO REBELO/ANDRÉ SALGADO DE MATOS, *ob.*, *cit.*, pp. 137.

⁷⁹ Cfr. SALDENHA, RICARDO AZEVEDO, *ob.*, *cit.*, pp. 234.

que, por um lado, representa para o particular o primeiro tampão dos actos efémeros da administração, por outro, a sua importância decorre da celeridade e do baixo custo a quem utiliza, mas acima de tudo, configura manifestação do interesse público, visto que, contribui bastante para melhoria dos serviços públicos, no aumento da eficiência e eficácia da administração e na observância do princípio da juridicidade da actividade administrativa.

Como acima referimos, as garantias impugnatórias compreendem diversas espécies, particularmente: a reclamação, o recurso hierárquico, o recurso hierárquico impróprio e o recurso tutelar. A diferença entre eles reside no órgão pelo qual a garantia é efectivada, isto é, o autor do acto, o seu superior hierárquico, um órgão da mesma pessoa colectiva, onde ou quando não haja hierarquia⁸⁰, e o órgão de outra pessoa colectiva com poderes de superintendência ou de tutela.

Vamos agora analisar pontualmente cada uma das categorias.

1.5.6.1 Direito de reclamação

O direito de reclamação, hoje em dia, é o meio impugnatório mais utilizado pelos particulares, trata-se de um meio mediante o qual o sujeito passivo solicita ao órgão que praticou o acto administrativo a revogação, substituição ou modificação do acto administrativo ilegal, de modo a restaurar a legalidade ou o mérito da decisão, conforme o art.103.º do Decreto-Lei 16-A/95 de 15 de Dezembro.

Tendo assumido assim no decorrer dos últimos anos, a primeira linha de defesa dos particulares, mas em alguns países, a reclamação é em regra facultativa. Senão vejamos, na Itália, a reclamação é uma figura de carácter

⁸⁰ Por exemplo no caso da delegação de competência pois a delegação é o acto pelo qual um órgão de uma pessoa colectiva pública permite que outro órgão, em princípio da mesma pessoa colectiva, exerça uma competência que continua a ser do primeiro órgão, a delegação qualifica o delegado para exercer, em nome próprio, de uma competência alheia, entretanto, pode-se impugnar o acto delegado ao delegante. Cfr. DIAS, JOSÉ EDUARDO FIGUEIREDO/OLIVEIRA, FERNANDA PAULA, *ob. cit.*, pp.86-87.

excepcional, a lei neste país não obriga a utilização necessária, salvos em casos muito contados ⁸¹, nomeadamente:

- (i) Inexistência de obrigação genérica de reclamação necessária como condição prévia de interposição do recurso contencioso de anulação;
- (ii) Utilização de uma reclamação facultativa não suspende nem interrompe o decurso do prazo do recurso contencioso ⁸².

Em França o direito de reclamação tem carácter facultativo ⁸³, pois não condiciona um possível recurso directo de anulação. Mas distingue-se do regime Italiano, porque se o particular optar primeiro pela reclamação e a apresentar no decurso do prazo do recurso contencioso, este prazo interrompe-se e só volta a processar na sua totalidade, a partir da decisão da reclamação, relativamente aos recursos directos de anulação, e quanto aos recursos de plena jurisdição, a interposição depende do resultado da decisão do problema.

Na Alemanha, o quadro jurídico determina que a regra geral consiste na obrigação de impugnação administrativa pré-contenciosa ⁸⁴, que constitui condição de interposição da impugnação contenciosa de um acto administrativo composto de vício, incluindo o pedido jurisdicional de condenação.

A ideia subjacente é que os actos praticados pelos órgãos supremos das hierarquias federal e estaduais, ou por órgãos independentes, devem ser objecto de reclamação necessária e os actos praticados por órgãos subalternos devem ser objecto de recurso hierárquico obrigatório, afastando a possibilidade de reclamação contra o acto administrativo, pois o recurso hierárquico obrigatório engloba dentro de si uma reclamação. Segundo AUBY e FROMONT o recurso é interposto na secretaria da autoridade (*a quo*) isso

⁸¹ Cfr. ZANOBINI, Corso, II, p. 75-79; Virga, *La tutela giurisdizionale*, p. 485-487; GIANNINI, *La giustizia amministrativa*, p. 66-68, citado por AMARAL, DIOGO FREITAS, *Conceito e natureza do Recurso hierárquico*, 2.ª edição, Almedina, 2005.

⁸² *Idibem*, ob. cit., pp.116-117.

⁸³ *Idibem*, ob. cit., pp.116-117.

⁸⁴ A concepção Alemã de impugnação administrativa pré-contenciosa abrange a reclamação, o recurso hierárquico, e outras figuras afins das garantias impugnatórias.

possibilita que este órgão, revogue ou modifique o acto impugnado evitando a transmissão do processo à autoridade (*ad quem*), funcionando claramente como sendo reclamação e não como recurso hierárquico⁸⁵.

Na Espanha, o direito de reclamação é avocado, obrigatoriamente, quando trata-se de um acto administrativo definitivo (recurso de *reposición*) como condição de interposição ulterior do recurso contencioso. Contudo, essa premissa não é absoluta, pois contém algumas excepções⁸⁶, relativamente aos actos precários, ou não definitivos, praticados por órgãos subalternos, cabe recurso hierárquico necessário.

Em Portugal, o direito de reclamação é, em regra, facultativo, mas pode ser obrigatório, quando, por imposição legal expressa ou inequívoca, seja pressuposto da impugnação judicial do acto⁸⁷, a utilização do direito a reclamação não suspende a eficácia do acto, salvo nos casos em que seja uma reclamação necessária, portanto o direito de reclamação suspende o prazo de impugnação contenciosa do acto administrativo, que retoma o seu curso com a notificação da decisão proferida inerente a impugnação contenciosa ou mediante o decurso do prazo legal⁸⁸.

No direito Angolano, a reclamação é facultativa, não obstante o art. 12.º, da Lei n.º 2/94, de 14 de Janeiro, estabelecer que o recurso contencioso é obrigatoriamente precedido de reclamação, a nosso ver parece que este preceito colide com o princípio Constitucional do acesso ao direito e tutela jurisdicional efectiva⁸⁹, pois pode retardar à resolução do litígio colocando em perigo o princípio da decisão em prazo razoável⁹⁰.

⁸⁵ Cfr. AUBY, JEAN MARIA /FROMONT, MICHEL, *Les recours contre les administratifs dans les pays de la CEE*, Paris, 1971, pp. 43-50.

⁸⁶ As excepções referidas podem ser as seguintes: Actos que constituem resoluções de um recurso administrativo anterior; actos de aprovação tutelar, actos tácitos, actos não manifestados por escrito ou de actos de carácter genérico. Citados por AMARAL, FREITAS DO, *ob. cit.*, pp. 118.

⁸⁷ Cfr. ANDRADE, JOSÉ CARLOS VIEIRA DE, *Lições de direito administrativo*, 2ª edição, 2011, pp. 194.

⁸⁸ Cfr. AMARAL, FREITAS DO, *ob. cit.*, pp. 765.

⁸⁹ Art. 29.º, n.º1, da CRA, estatui que a todos é assegurado o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos.

⁹⁰ Art. 29.º n.º 5, da CRA, ao estabelecer para defesa dos direitos, liberdades e garantias pessoais, a lei assegura aos cidadãos procedimentos judiciais caracterizados pela celeridade e prioridade, de modo a obter tutela efectiva e em tempo útil contra ameaças ou violações desses direitos.

No que concerne aos efeitos, a reclamação apresenta-se como uma faca de dois gumes, ou seja, a Lei atribui efeitos suspensivos aos actos que não sejam impugnáveis contenciosamente⁹¹, e efeitos não suspensivos aos actos impugnáveis contenciosamente⁹².

Outra situação curiosa, que merece a nossa atenção, diz respeito aos prazos, o direito de reclamação é regulado por dois diplomas distintos, designadamente: Lei n.º 2/94, de 14 de Janeiro, Impugnação dos Actos Administrativos e o Decreto-Lei 16-A/95 de 15 de Dezembro, Normas do Procedimento e da Actividade Administrativa, e verifica-se prazos distintos para o exercício do direito de reclamação⁹³, perante este quadro extraímos amplas consequências possíveis.

E quais serão, então, as consequências possíveis?

A primeira consequência prende-se com a incerteza ou insegurança, sendo um perigo para as garantias dos particulares, pois a consolidação das leis traz segurança jurídica, a previsão normativa que regula o facto e como regula, dará os particulares melhores condições de reclamar os actos da administração, como escreve GOMES CANOTILHO o comando normativo da segurança jurídica advém do valor social da confiança do próprio poder público, e confiar no Estado é poder prever e calcular os efeitos jurídicos dos factos alicerçados as normas vigentes⁹⁴.

Deste modo, surge a questão do conflito normativo ou antinomia jurídica, segundo HANS KELSEN⁹⁵ pode ser resolvido pela via interpretativa, pois trata-se de oposição entre duas normas contraditórias total ou parcialmente, emanadas de autoridades competentes num mesmo âmbito normativo.

⁹¹ V.n.º 1 do art. 105.º do DL n.º 16-A/95 de 15 de Dezembro.

⁹² Cfr. nº 2 do art. 105.º do DL n.º 16-A/95 de 15 de Dezembro.

⁹³ Cfr. n.º 1 do art. 13.º, da Lei n.º 2/94 de 14 de Janeiro, estabelece que o prazo para a impugnação por via de reclamação ou de recurso hierárquico é de 30 dias; ao passo que o art. 104.º do DL n.º 16-A/95 de 15 de Dezembro, prevê que a reclamação deve ser apresentada no prazo de 15 dias a contar: da publicação do acto no Diário da República, da notificação do acto ou da data em que o interessado tiver conhecimento do acto.

⁹⁴ CANOTILHO, J. J. GOMES, *ob.*, *cit.*

⁹⁵ KELSEN, HANS, *Reine rechtslehre*, trad. Portuguesa de JOÃO BAPTISTA MACHADO, *Teoria pura do Direito*, .º ed., Coimbra, Almedina, 1997, pp 29.ss.

Dos diversos critérios⁹⁶ entendemos que o da hierarquia parece o mais adequado para responder a nossa questão, no caso deve prevalecer o prazo de 30 dias estabelecido no art. 13.º da Lei n.º 2/94, sobre a impugnação dos actos administrativos, por derivar de um diploma com dignidade normativa superior.

A segunda questão versa sobre o tempo da decisão, visto estar em causa a utilidade da decisão, no qual pergunta-se qual é o momento favorável para reclamar, o tempo justo para a reclamar? A este propósito escreve ISABEL FONSECA, que “*se não agarramos o tempo, ele foge para nunca mais voltar*”⁹⁷, e estando em causa direitos subjectivos ou interesse legítimo no qual a ordem jurídica concede tutela judicial e efectiva é oportuno uma margem de tempo considerável, isto é, 30 dias, pois, vai permitir por um lado que o particular obtenha a resposta no decurso do tempo⁹⁸, e por outro lado, terá uma margem de tempo suficiente para articular sistematicamente os fundamentos a serem apresentados na reclamação.

1.5.6.2. Direito de recurso

O direito de recurso hierárquico consiste no meio de impugnação de um acto administrativo, praticado por um órgão ou agente inferior hierarquicamente

⁹⁶ Alguns critérios ou regras fundamentais são apontados para solucionar as antinomias jurídicas nomeadamente: o cronológico, o hierárquico e o da especialidade. Se tivermos em conta cada um destes critérios, isto é, o cronológico tem a sua ideia subjacente na expressão jurídica *lex posterior derogat legi priori*, assim sendo a lei posterior derroga a lei anterior dando ao sistema jurídico a sua característica dinâmica. O segundo critério é o hierárquico e tem por base o comando *lex superiori derogat legi inferiori*, orienta ao aplicador ou intérprete a utilização da norma hierarquicamente superior. E por último o critério da especialidade *lex specialis derogat generali*, a norma é dada por especial quando possuir todos os elementos típicos da norma geral e ainda incluir outros, de natureza objectiva ou subjectiva, como afirma BOBBIO (1999, p. 96) este factor reside na diferenciação gradual, que representa um aprofundamento no desenvolvimento do ordenamento, e impedir a norma especial frente à geral, significa paralisar o desenvolvimento.

⁹⁷ V. FONSECA, ISABEL CELESTE, *O Direito A Um Processo À Prova De Tempo: Um Apelo A Kairos*, STVDIA IVRIDICA 92, Coimbra. 2013.

⁹⁸ Administração Pública em Angola é muito buracatica e são raros os casos em que a administração decide num prazo inferior a dez (10) dias.

junto do respectivo órgão superior da hierarquia⁹⁹, com a finalidade de obter uma decisão verticalmente definitiva, enunciado no art. 108.º do Decreto-Lei 16-A/95 de 15 de Dezembro.

Podemos identificar três tipos de recursos hierárquicos, tendo em conta o critério dos fundamentos, e da definitividade vertical.

Consoante o critério dos fundamentos, ensina FREITAS DO AMARAL que os recursos hierárquicos podem ser de legalidade, de mérito, ou misto. Os recursos hierárquicos de legalidade são aqueles em que o interessado pode alegar como fundamento a ilegalidade do acto administrativo impugnado. Os recursos de mérito permite ao interessado alegar como fundamento a inconveniência do acto impugnado e os recursos mistos o interessado pode alegar fundamentos mais alargados, isto é, a ilegalidade e a inconveniência do acto impugnado ou a escolha de um deles.

No direito administrativo angolano o fundamento do recurso hierárquico obedece o carácter misto, pois a lei permite que os interessados aleguem simultaneamente fundamentos de legalidade e de mérito ou apenas uma dessas classes¹⁰⁰.

Atendendo o critério da definitividade vertical os recursos hierárquicos são necessários ou facultativos, previsto no art. 109.º, n.º 1, de Decreto-Lei 16-A/95 de 15 de Dezembro, estabelece que o recurso hierárquico é necessário ou facultativo, consoante o acto a impugnar seja ou não susceptível de recurso contencioso. O recurso hierárquico necessário é aquele que é indispensável para perturbar um acto administrativo verticalmente definitivo, pelo qual se possa impugnar contenciosamente.

Neste sentido, pode resultar duas situações, o superior hierárquico dá razão ao subalterno confirmando o acto recorrido, e em função desta posição o interessado interpõe uma acção no tribunal competente, ou o superior

⁹⁹ Hierarquia segundo DIAS, JOSÉ EDUARDO FIGUEIREDO/OLIVEIRA, PAULA, FERNANDA OLIVEIRA, *é um modelo de organização administrativa vertical, constituído por dois ou mais órgãos com atribuições comuns ligados por um vínculo jurídico que confere ao superior o poder de direcção e ao subalterno o dever de obediência*.V. DIAS, JOSÉ EDUARDO FIGUEIREDO/OLIVEIRA, FERNANDA PAULA, *ob. cit.* pp. 84.

¹⁰⁰ Cfr. artigo. 109º, n.º 2, do DL n.º 16-A/95 de 15 de Dezembro.

hierárquico dá razão ao interessado, e revoga, modifica ou substitui o acto recorrido, ficando o interessado logicamente satisfeito.

Diversamente verifica-se no recurso hierárquico facultativo que é permitido ao interessado alcançar os seus objectivos de uma forma mais segura e eficaz pela via contenciosa, isto é, limita-se a colocar em crise o acto em tribunal. Outro problema levantado é sobre o regime jurídico do recurso hierárquico: a quem é dirigido o recurso hierárquico? Qual é o prazo e os efeitos?

O direito de recurso hierárquico está intimamente ligado a ideia de hierarquia, por isso, sustenta FREITAS DO AMARAL, que só há direito a recurso hierárquico quando há hierarquia, e vai mais longe ao afirmar que a hierarquia se posiciona como condição, critério, fundamento e limite do recurso hierárquico¹⁰¹. Sendo assim, o recurso hierárquico é dirigido à autoridade *ad quem*, ou seja, ao superior hierárquico do autor do acto que se formula o pedido de reapreciação do acto impugnado¹⁰². Porém, o recurso pode ser interposto, ou apresentado junto do órgão *a quo*, isto é, o requerimento de interposição do recurso pode ser apresentado ao autor do acto ou superior hierárquico¹⁰³, mas deve endereçá-lo sempre ao mais elevado superior hierárquico pois é quem vai apreciar¹⁰⁴.

No que concerne ao prazo, importa dizer que, os prazos assumem um valor importante, uma vez que determinam o andamento normal do acto impugnado ao a ser impugnado, uma vez intentado o recurso, deve-se cumprir o seguinte:

- (i) Sendo recurso hierárquico necessário, aplica-se o disposto no art. 110.º, n.º 1, do Decreto-Lei 16-A/95 de 15 de Dezembro, que são 30

¹⁰¹ Ver DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Conceito e natureza do recurso hierárquico*, 2.ª edição, 2005, pp. 59 e ss.

¹⁰² Cfr. artigo. 111º, n.º 2, do DL n.º 16-A/95 de 15 de Dezembro.

¹⁰³ Cfr. n.º 3, artigo 111.º do DL n.º 16-A/95 de 15 de Dezembro.

¹⁰⁴ Sobre este propósito DIOGO FREITAS DO AMARAL levante a questão em saber como proceder nos casos em que a distancia existente entre o subalterno e o superior hierárquico envolve um ou mais graus hierárquico intermédios, será necessário caminhar de degrau em degrau até ao mais elevado superior hierárquico, a lei dispensa esse percurso e permite recorrer *per saltum* para a autoridade *ad quem*, no caso de Angola podemos abstrair essa ideia no teor do n.º 2 do artigo 111.º ao estabelecer que *o recurso é dirigido ao mais elevado superior hierárquico do autor do acto*. Cfr. AMARAL, DIOGO FREITAS DO, *ob. cit.*, pp. 59 e ss.

dias o prazo para intentar o recurso hierárquico necessário, porém esse prazo só é aplicável, na falta de prazo estabelecido em lei especial. Significa dizer que se o recurso hierárquico não for intentado no decurso deste prazo a impugnação contenciosa a posterior contra o acto pelo qual o superior decida o recurso hierárquico será extemporânea e por conseguinte, a sua rejeição por ter sido intentada fora do prazo¹⁰⁵, e a perda do direito de recurso hierárquico.

- (ii) No concerne ao recurso hierárquico facultativo, nos termos do n.º 2 do art. 110.º do Decreto-Lei 16-A/95 de 15 de Dezembro, deve ser interposto dentro do prazo estabelecido para a interposição de recurso contencioso do acto em causa, nestes termos o prazo é de 60 dias, ao abrigo do art. 13.º n.º 2, da Lei n.º 2/94 de 14 de Janeiro¹⁰⁶. Contudo como afirma FREITAS DO AMARAL, o interessado tem toda a vantagem em que o recurso hierárquico facultativo seja decidido, caso seja possível, antes de cessar o prazo para começar a via contenciosa pois obsta por ir ao tribunal¹⁰⁷.

No que toca aos efeitos do recurso hierárquico, tradicionalmente a interposição de qualquer recurso produz basicamente dois efeitos jurídicos, que são o efeito suspensivo e o efeito devolutivo¹⁰⁸.

Determina o art. 112.º n.º 1 do Decreto-Lei 16-A/95 de 15 de Dezembro, que o recurso hierárquico tem efeito suspensivo do acto recorrido, salvo quando a lei disponha em contrário ou ainda quando o autor do acto considere que a sua execução não imediata causa grave prejuízo ao interesse público.

Portanto, podemos concluir que no ordenamento angolano os recursos hierárquicos têm apenas efeitos suspensivo, quer seja recurso hierárquico

¹⁰⁵ Ver. Art. 115.º al. d) do DL n.º 16-A/95 de 15 de Dezembro.

¹⁰⁶ Lei de impugnação dos actos administrativos.

¹⁰⁷ Cfr. AMARAL, DIOGO FREITAS DO, *ob. cit.*, pp. 279.

¹⁰⁸ O efeito suspensivo consiste na suspensão automática da eficácia do acto recorrido, neste caso o acto impugnado, mesmo que fosse ou pudesse ser plenamente eficaz, e até executório, perde a sua eficácia, incluindo a executividade e permanece suspenso até à decisão final do recurso. E quanto ao efeito devolutivo é atribuição ao superior da competência dispositiva para decidir a questão que, sem o recurso, é por natureza da competência do subalterno. Cfr. AMARAL, DIOGO FREITAS DO, *ob. cit.*, pp. 279.

necessário ou facultativo, estando em sintonia com o princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva¹⁰⁹.

Na mesma sequência do regime do recurso hierárquico é oportuno saber quais são as atitudes que o superior hierárquico pode manifestar? Três são as atitudes que o superior hierárquico pode tomar:

- (i) Rejeição do recurso consiste na negação do recurso por parte do superior hierárquico por questões de fundo e de forma¹¹⁰;
- (ii) Negação de provimento verifica-se quando a decisão não é favorável ao interessado, ou seja, não satisfaz a pretensão do interessado¹¹¹;
- (iii) O provimento dá-se quando a questão de fundo é julgada favoravelmente ao pedido do interessado que pode corresponder na revogação, modificação ou substituição do acto recorrido em função do pedido do interessado¹¹².

As atitudes supra devem ser manifestadas num decurso do tempo, conforme o art.117.º, do Decreto-Lei 16-A/95 de 15 de Dezembro. Isto é, quando tais atitudes não forem da competência do subalterno o prazo para a decisão é de 30 dias, n.º 1 do art. 117.º do Decreto-Lei 16-A/95 de 15 de Dezembro, este prazo não é dilatório¹¹³ pois pode ser alargado para 90 dias quando haja lugar à realização de novas diligências, trata-se do prazo peremptório, nos termos do n.º 2 do art. 117.º Decreto-Lei 16-A/95 de 15 de Dezembro, passados este prazo considera-se o recurso tacitamente indeferido, de acordo com o n.º 3 do art. 117.º do Decreto-Lei 16-A/95 de 15 de Dezembro. E, conjugado com o art. 14. n.º 3 da Lei n.º 2/94 de 14 de Janeiro, nos termos do qual, terminado as garantias administrativas impugnatórias o interessado pode interpor uma acção no tribunal.

Por último, pretendemos saber qual é a natureza jurídica do recurso hierárquico?

¹⁰⁹ Cfr. art. 29.º da CRA.

¹¹⁰ V. art. 115.º do DL n.º 16-A/95 de 15 de Dezembro.

¹¹¹ Cfr. art. 116.º n.º 1, do DL n.º 16-A/95 de 15 de Dezembro.

¹¹² Cfr.art. 116.º n.º 1, 2, do do DL n.º 16-A/95 de 15 de Dezembro.

¹¹³ Em termos processuais o prazo dilatório difere para certo momento a possibilidade de realização de um acto ou início da contagem de um outro prazo ou passo que o prazo peremptório extingue o direito de praticar o acto.

Para responder questão sobre a natureza jurídica do recurso hierárquico a doutrina tem a pontado basicamente três questões, a primeira questão, é saber em que consistem os recursos de tipo reexame e os recursos de tipo revisão, a segunda questão que se coloca é saber se o recurso hierárquico é predominantemente objectivo ou subjectivo, e por fim a terceira questão é saber se o procedimento e a decisão do recurso hierárquico demonstram exercício da função administrativa ou da função jurisdicional?

- (i) Começamos por analisar a primeira questão, em que consistem os recursos de tipo reexame e os recursos de tipo revisão?

Esta problemática é objecto de intensa discussão na doutrina, é nesta senda que GIANNINI ensina que os recursos em matéria administrativa são processos integrados na classe dos processos administrativos de segundo grau, pois visam reexaminar, corrigir ou integrar um acto administrativo anteriormente praticado. E quanto a matéria dos recursos administrativos, assumem dois tipos de processos de segundo grau, designadamente: processos de reexame que têm por objecto o acto administrativo praticado, e o processo de revisão que têm por objecto o resultado do acto, ou seja, a situação objectiva criada por efeito do acto¹¹⁴.

Outra posição é apresentada por FREITAS DO AMARAL, entende o autor que o recurso hierárquico integra ao tipo de reexame quando visa a reapreciação do acto administrativo decidido pelo órgão a *quo*, e pode englobar a revisão, se o seu propósito for a reapreciação do acto administrativo recorrido. Isto é, na primeira situação o fundo da causa é novamente julgado pela autoridade *ad quem*, visto ser o órgão competente para dar melhor tratamento ao assunto a dirimir. Na segunda situação, sucede de forma contrária, a autoridade *ad quem* limita-se a apurar a correcção ou incorrecção da decisão impugnada, isso acontece visto que o recurso do tipo reexame é mais amplo do que um recurso de revisão¹¹⁵.

¹¹⁴ GIANNINI, *La giustizia amministrativa*, p. 42-44 e, em geral, citado por AMARAL, DIOGO FREITAS DO, *ob. cit.*, pp. 239 ss.

¹¹⁵ A doutrina tem utilizado duas expressões latinas para caracterizar com rigor os dois tipos de recursos, assim, diz-se que o recurso do tipo reexame constitui um *novum iudicium*, e o recurso do tipo revisão numa *revisio prioris instantiae*.

- (ii) a segunda questão que se coloca é saber se o recurso hierárquico é predominantemente objectivo ou subjectivo?

A ideia subjacente consiste em auferir se o recurso hierárquico é uma ferramenta jurídica que visa defender essencialmente a legalidade e o interesse público ou, pelo contrário, visa defender os direitos subjectivos ou os interesses legítimos dos particulares. FREITAS DO AMARAL defende que o recurso hierárquico é simultaneamente uma garantia objectiva e uma garantia subjectiva¹¹⁶, em homenagem ao princípio da jurisdição, a Administração Pública tem sempre que prosseguir o interesse público e respeitar a legalidade, bem como os direitos ou interesses legítimos dos particulares¹¹⁷, entretanto pergunta-se, no caso de colisão de interesse qual deles deve prevalecer? Segundo FREITAS DO AMARAL a função do recurso hierárquico é predominantemente objectiva, por força da figura da “*reformatio in pejus*”, expressão latina que significa reformar para pior, pode o interessado ver o seu recurso agravado pela decisão do órgão *ad quem*.

Por influência da fonte histórica, o legislador angolano acolheu a figura da *reformatio in pejus*, ao estabelecer no art.116.º n.º 1, do Decreto-Lei 16-A/95 de 15 de Dezembro, que o órgão competente para conhecer de recurso pode, sem sujeitar ao pedido do recorrente, confirmar ou revogar o acto recorrido e, se a competência do autor do acto recorrido não for exclusiva, pode também modificá-lo ou substituí-lo.

Assim podemos concluir que a função essencial do recurso hierárquico é mais a de garantia objectiva da legalidade e do interesse público do que tão-somente de garantia subjectiva dos direitos ou interesses legítimos dos particulares. Retomando FREITAS DO AMARAL, se o recurso hierárquico fosse apenas uma garantia do particular não faria sentido a institucionalização da figura *reformatio in pejus*, portanto, o recurso hierárquico só é uma garantia dos particulares no âmbito dos limites impostos por lei e pelo interesse público.

¹¹⁶ AMARAL, DIOGO FREITAS DO, *ob. cit.*, pp. 778 ss.

¹¹⁷ Art.198.º n.º 1 e 2 da CRA.

- (iii) A terceira questão consiste em saber se o procedimento e a decisão do recurso hierárquico manifestam exercício da função administrativa ou da função jurisdicional?

Esta questão é levantada em função da coincidência do fim prosseguido, entre a decisão do recurso hierárquico e a função jurisdicional, ambos visam fazer justiça, isto é, o superior hierárquico quando vai decidir o recurso faz de acordo os critérios de justiça, de modo a não beneficiar o interessado e prejudicar administração pública. O mesmo ocorre tratando-se da função jurisdicional, pois o juiz toma decisão, sobretudo, baseado na justiça.

Porém, não obstante este factor de coincidência, são claramente distintos, já que por um lado trata-se de uma garantia administrativa que se efectiva diante da própria administração, ou seja, o recurso hierárquico não é julgado por nenhum tribunal, mas pelo superior hierárquico. Por outro lado, a função jurisdicional, por regra, é exercida pelos tribunais. FREITAS DO AMARAL é de opinião que a coincidência no fim pretendido, não é razão suficiente para considerar que estamos diante de uma manifestação da função jurisdicional, pois falta características estruturantes, tais como a produção do caso julgado.

1.5.6.3 Direito de recurso hierárquico impróprio

A par do direito de recurso hierárquico, o círculo garantístico angolano integra o direito de recursos hierárquicos impróprios¹¹⁸ e o recurso tutelar, de que iremos tratar já a seguir.

O direito de recursos hierárquicos impróprios está previsto nos termos do art.118.º, do Decreto-Lei 16-A/95 de 15 de Dezembro, estabelece que é considerado impróprio o recurso hierárquico interposto para um órgão que exerça poder de supervisão sobre outro órgão da mesma pessoa colectiva, fora do âmbito da hierarquia administrativa. Nestes recursos hierárquicos

¹¹⁸ Na senda de FREITAS DO AMARAL, os recursos hierárquicos impróprios são designados no plural e não no singular, para tornar claro que se trata de um conjunto de natureza heterogéneo de recursos administrativo., ver AMARAL, DIOGO FREITAS DO, *ob. cit.*, pp 781.

impróprios, a hierarquia não é preponderante, daí que FREITAS DO AMARAL afirma que, não são recursos hierárquico propriamente ditos, embora tenham afinidade com o recurso hierárquico, entretanto, os recursos não são interpostos ao órgão “*ad quem*” integrados na mesma pessoa colectiva pública.

Importa, agora, ter em conta o direito de recurso hierárquico impróprio para os órgãos colegiais, pois, estes órgãos por regra obedecem um regime especial dada a sua complexidade.

De acordo com art.118.º n.º 2, do Decreto-Lei 16-A/95 de 15 de Dezembro, se houver qualquer ilegalidade ou demérito resultante de um acto administrativo praticado por qualquer dos seus membros o acto pode ser impugnado, porém, este recurso só existe nos casos expressamente previstos por lei.

1.5.6.4 Direito de recurso tutelar

O recurso tutelar é o expediente administrativo mediante o qual se impugna um acto de uma pessoa colectiva autónoma, dirigido a um órgão de outra pessoa colectiva pública com poderes de tutela ou superintendência, previsto no n.º 1 do art. 119.º do Decreto-Lei 16-A/95 de 15 de Dezembro.

O recurso tutelar só existe nos casos expressamente previstos na lei e tem carácter excepcional e facultativo, a luz do n.º 2 do art.119.º do Decreto-Lei 16-A/95 de 15 de Dezembro.

Quanto ao fundamento e competência, o recurso tutelar só pode ter por fundamento a inconveniência do acto recorrido nos casos em que a lei estabelece uma tutela de mérito, n.º 3 do art.119.º, do Decreto-Lei 16-A/95 de 15 de Dezembro. E quanto ao órgão a que compete tomar decisão, é a autoridade *ad quem*, a modificação ou substituição do acto recorrido é possível quando a lei confere poderes de tutela substitutiva e no âmbito destes, nos termos do n.º 4 do art.119.º, do Decreto-Lei 16-A/95 de 15 de Dezembro.

No que respeita ao regime jurídico são aplicáveis ao recurso tutelar as disposições legais do recurso hierárquico, na parte em que não contrariem a natureza própria do recurso hierárquico e a autonomia da entidade tutelada, previsto no art.119.º n.º 5, daquele diploma legal.

1.6 Garantias de natureza jurisdicional

Diferentemente do que acabamos de estudar, as garantias de natureza administrativas impugnatórias, como vimos, se efectivam perante órgãos da administração pública, as garantias de natureza jurisdicional¹¹⁹ efectivam-se perante órgãos jurisdicionais, isto é, nos tribunais.

Basicamente, podemos distinguir três importantes meios garantísticos: o direito de acção, o direito de resposta/ oposição e o direito de recurso (jurisdicional). Deste modo passamos a analisar cada um destes meios garantísticos:

1.6.1 Direito de acção

O direito de acção judicial consiste na susceptibilidade de propor ao tribunal, uma acção destinada a proteger posições jurídicas subjectivas dos particulares emergentes de normas substantivas. Podemos distinguir duas situações distintas:

- (i) A primeira situação verifica-se quando o sujeito recorre, pela primeira vez (*ex novum*) , isto é, independentemente de qualquer actuação administrativa anterior que queira colocar em crise. Neste sentido entende JOAQUIM FREITAS ROCHA¹²⁰, que trata-se de um verdadeiro direito de acção em sentido restrito.
- (ii) A segunda situação ocorre nos casos em que o sujeito recorre a Tribunal com a finalidade de impugnar um acto anterior praticado pela administração pública, nestes casos, explica ainda JOAQUIM FREITAS ROCHA¹²¹, que ao contrário do direito de acção, será mais adequado considerar um direito de recurso contencioso em sentido amplo.

¹¹⁹ Também designada por garantias contenciosas. Cfr ROCHA, JOAQUIM FREITAS, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, 3ª edição, 2009, pp. 47.

¹²⁰ Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, 3ª edição, 2009, pp. 46.

¹²¹ Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS, *ob.cit.* pp.47.

O contencioso administrativo angolano baseia-se no recurso contencioso de anulação como meio processual principal¹²².

A função do contencioso é sindicar os actos administrativos, nos termos do art. 8.º n.º 1, do Decreto-Lei n.º 4-A/96 de 5 de Abril, o pedido consistirá na anulação ou declaração da nulidade ou da inexistência do acto¹²³ e, a sentença sobre este meio processual destina-se a reconhecer a existência de invalidade ou a inexistência do acto, de acordo o vício.

1.6.2. Direito de resposta / oposição

O direito de resposta/ oposição é, desde logo, uma garantia jurisdicional que confere aos particulares, na qualidade de contra-interessados, a possibilidade de contestar para combater quer os pedidos formulados por outrem à Administração, quer as iniciativas da Administração que esta tenha resolvido divulgar ao público¹²⁴.

Este direito, goza de protecção Constitucional nos termos do art.174.º n.º 2, da CRA, determina que *«no exercício da função jurisdicional, compete aos Tribunais dirimir conflitos de interesses público ou privado, assegurar a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos, bem como os princípios do acusatório e do contraditório e reprimir as violações da legalidade democrática»*.

O direito de resposta/ oposição constitui a concretização do princípio do contraditório que visa essencialmente a intervenção efectiva dos particulares no processo, permitindo ao tribunal tomar decisão imparcial e fundamentada.

Permite ainda atingir a igualdade processual entre as partes, conforme assevera JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE *«o princípio significa também, e talvez até sobretudo, em especial no processo administrativo, a garantia de que não sejam admitidas provas, nem proferidas pelo tribunal quaisquer*

¹²² Por força do princípio da tutela jurisdicional efectiva deve entender-se de modo diverso o elenco dos mecanismos processuais previstos na legislação ordinária angolana. Cfr. FONSECA, ISABEL CELESTE/AFONSO, OSVALDO DA GAMA, *Direito Processual Administrativa Angolano*, roteiro prático, Almedina, Braga, 2013.pp.25ss.

¹²³ Cfr.artigo.11.º n.º 2, da Lei n.º 2/94 de 14 de Janeiro, da impugnação dos actos administrativos.

¹²⁴ Cfr. AMARAL, DIOGO FREITAS DO, *ob. cit.*,pp 760.

decisões desfavoráveis a um sujeito processual (designadamente a um particular, autor ou contrainteresado), sem que este seja ouvido sobre a matéria, em termos de lhe ser dada previamente ampla e efectiva possibilidade de a discutir, corresponde, nessa medida, ao direito de audiência, que, em relação aos particulares, deve ser entendido como um direito fundamental (equiparado aos direitos, liberdades e garantias) quando esteja em causa a aplicação de uma sanção pessoal¹²⁵». Sendo assim, é um instrumento estruturante para concretização da justiça, ou seja, as partes são chamadas ao processo para responder - precisamente contestar - e solicitar a produção de provas¹²⁶.

1.6.3 Direito de recurso (jurisdicional)

Por fim, cumpre analisar o direito de recurso jurisdicional que configura-se como um meio de impugnação das decisões dos tribunais inferiores, com objectivo de modificar a decisão recorrida.

Os recursos administrativos podem ser ordinários ou extraordinários, sendo que os recursos ordinários visam obter uma reapreciação de um litígio e podem ser interpostos antes do trânsito em julgado da decisão recorrida e os recursos extraordinários, não visam obter a reapreciação do litígio, mas, tão-somente, desfazer a decisão judicial e podem ser interpostos após o trânsito em julgado da decisão.

Os recursos ordinários e extraordinários são regulados subsidiariamente pelas disposições do Código do Processo Civil com as devidas adaptações e ainda pela Lei n.º 20/88, de 31 de Dezembro, nos termos do art.79.º do Decreto-Lei n.º 4-A/96 de 5 de Abril.

Quanto aos pressupostos processuais são, a competência, que é conferido ao tribunal imediatamente superior¹²⁷, legitimidade¹²⁸ e prazo¹²⁹,

¹²⁵ ANDRADE, JOSÉ CARLOS VIEIRA DE, *ob. cit.*, pp 438.

¹²⁶ Cfr. artigo 53.º, n.º 1, do DL n.º 4-A/96 de 5 de Abril.

¹²⁷ Cfr. Artigo 80.º n.º 1, al. a) e b) do DL n.º 4-A/96 de 5 de Abril.

¹²⁸ Cfr. Artigo 84.º al. a), b) e c) do DL n.º 4-A/96 de 5 de Abril.

¹²⁹ Cfr. Artigo 85.º n.º 1, do DL n.º 4-A/96 de 5 de Abril.

contudo, mais adiante esta questão é analisada ao pormenor, no contexto das garantias jurisdicionais dos contribuintes.

PARTE II. AS GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES NO ORDENAMENTO ANGOLANO

2. 1 Enquadramento: a constituição fiscal angolana

Dedicamos toda a Parte I da nossa análise no estudo das garantias gerais dos administrados. Chegou agora o momento de nos debruçarmos, em particular, sobre a outra vertente da nossa dissertação, a que diz respeito aos contribuintes.

A Constituição é, indiscutivelmente, o local por excelência onde estão alicerçados as bases jurídico-fiscais¹³⁰, pelo que o nosso estudo sobre as garantias dos contribuintes não ficaria completo se não fizer o devido enquadramento Constitucional. E isto, no essencial, passa pela consideração dos princípios fundamentais. Assim, a Constituição fiscal angolana permite, saber *quem*, de *como* e de *quando* pode tributar, quer do *que*, e do *quanto* tributar, constituído assim limites à tributação de carácter formal e material¹³¹.

O marco histórico da Constituição fiscal angolana é a Lei Constitucional da República Popular de Angola de Novembro de 1975, após a proclamação da independência de Angola, que nos seus arts. 9.º a 12.º, dedicou um lugar próprio a parte fiscal.

Fazendo uma breve análise à evolução do sistema fiscal com o texto constitucional angolano verifica-se o primeiro traço do desenho fiscal angolano no art. 9.º da Lei Constitucional de 1975, ao estabelecer que « *A base do desenvolvimento económico e social é a propriedade socialista, consubstanciada na propriedade estatal e na propriedade cooperativa. O Estado deverá adoptar as medidas que permitam o constante alargamento e consolidação das relações de produção socialista* ».

¹³⁰ Cfr. NABAIS, JOSÉ CASALTA, Direito Fiscal, Coimbra, Almedina, 5.ª edição, 2009, pp. 133. Ver ainda a Constituição fiscal, GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, vol. (artigos 1 a 107ª), 4ª ed., Coimbra, 2007.

¹³¹ A firma JOSÉ CASALTO NABAIS, que a Constituição fiscal, muito embora nem sempre se tenha a devida consciência dela, existe em todas as constituições, e a angolana não fugiu a regra, *Ibidem*, pp. 133.

Este preceito indica que o Estado fiscal Angolano neste período era do tipo patrimonial ou empresarial, também designado por Estado fiscal socialista¹³², um Estado em que as liberdades e os direitos económicos, particularmente os direitos de propriedade, dos indivíduos e suas organizações económicas e empresariais são bastante restritas, cabendo ao Estado a maior parte, não obstante nos termos do art. 10.º da Lei Constitucional ter sido estabelecido que o Estado reconhece e protege a propriedade privada.

O art. 12.º da Lei Constitucional (LC), determina que «*O sistema fiscal será norteado pelo princípio da tributação progressiva dos impostos directos, não sendo permitidos privilégios de qualquer espécie em matéria fiscal*».

Na revisão Constitucional de 1992, a LC passa, expressamente, a identificar-se como Estado fiscal social, nos seus arts. 9.º a 14, e especificamente ao admitir no art.10.º, a existência de diversos tipos de propriedade, pública, privada, mista, cooperativa e familiar.

O sistema fiscal visa garantir o mínimo social satisfazendo necessidades relacionadas com a saúde, educação, segurança social e ao mesmo tempo uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza, ao abrigo do art.14.º n.º 1, Lei Constitucional. Assim, os impostos constituem a base de financiamento do Estado.

Pois bem, o legislador Constitucional rejeitou visivelmente o Estado patrimonial ou dominial. Uma rejeição que marca a liberdade económica¹³³, que se traduz no reconhecimento democrático, na livre iniciativa e no respeito pela propriedade privada.

Nesta conformidade, fundamentalmente, a consagração de uma economia de mercado, que marca a separação entre a esfera do Estado

¹³² O sistema fiscal socialista assenta na economias do tipo colectivo, marcado pela apropriação pública dos meios de produção e pela planificação das actividades económicas e sociais, portanto, neste sistema o imposto não pesa muito ao contribuinte, em função do imposto que recai sobre a população e sobre as empresas, neste último trata-se de verdadeiras transferências dentro do sector público, pois a propriedade é socializada, planificada nos moldes socialistas que asseguram uma função redistributiva. Cfr. NUNES, ELISA RANGEL, *Lições de Finanças Públicas e de Direito Financeiro*, Editora Anistia Edições, Lda, 2007, pp. 290.

¹³³ Cfr. Artigo 11.º n.º 3, LC, *O Estado incentiva o desenvolvimento da iniciativa e da actividade privada, mista, cooperativa e familiar criando as condições que permitam o seu funcionamento, e apoia especialmente a pequena e média actividade económica, nos termos da lei*».

(política) e a esfera da sociedade e dos indivíduos (económica), bem como, concede a produção, distribuição e consumo dos bens e serviços aos operadores económicos privados e suas organizações¹³⁴.

Além disso, veio consagrar o princípio da legalidade tributária, sendo a base estruturante do sistema fiscal, a luz do n.º 2, do art.14.º da Lei Constitucional, nos termos do qual «*Os impostos só podem ser criados e extintos por lei, que determina a sua incidência, taxas, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes*». Portanto, as garantias dos contribuintes no ordenamento angolano teve início no texto Constitucional de 1992.

Já a Constituição de 2010, consolida os ideais do Estado fiscal, expressando inequivocamente, no art.101.º da CRA, que «*O sistema fiscal visa satisfazer as necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas, assegurar a realização da política económica e social do Estado e proceder a uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza nacional*».

Assim, a Constituição assume que o Estado se financia pela via política¹³⁵, pois possui legitimação política para criação de normas tributárias, portanto, o legislador constitucional consagra os impostos como base de suporte financeiro do Estado Angolano.

Como refere JOSÉ CASALTA NABAIS, a ideia de Estado fiscal configura o reconhecimento da livre disponibilidade económica dos particulares, isto significa que, por um lado, o sistema jurídico da economia garante uma economia de mercado, em que o indivíduo é o protagonista, e o Estado realiza apenas tarefas secundárias ou supletivas, que só ele pode desempenhar melhor a referida actividade económica¹³⁶. Dai que seja necessário, o reconhecimento da livre conformação fiscal dos indivíduos e das empresas, que consiste na susceptibilidade dos indivíduos e empresas planificarem a sua vida económica.

¹³⁴ Cfr. NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Coimbra, Almedina, 2009, pp. 138.

¹³⁵ Não pela via económica, opção adoptada na Constituição de 1992, nos termos do artigo 14.º n.º 1, *O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades económicas, sociais e administrativas do Estado e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza*.

¹³⁶ Cfr. NABAIS, JOSÉ CASALTA, *ob. cit.*, pp. 205.

Por outro lado, a livre disponibilidade económica dos particulares, permite que os indivíduos estejam isentos de quaisquer perigos da sua afectação, pois assume tarefas fundamentais de transformação económica e social¹³⁷.

Tendo, presente este enquadramento constitucional, passamos agora analisar os limites constitucionais da tributação, que se traduz nos princípios-garantia que visam estabelecer directa e imediatamente as garantias dos contribuintes, tais como: (i) o princípio da legalidade¹³⁸ ; (ii) o princípio da segurança jurídica¹³⁹; (iii) o princípio da igualdade¹⁴⁰.

Os princípios mencionados têm grande relevância no tratamento dogmático das garantias dos contribuintes¹⁴¹. Vejamos então cada um deles.

2.1.1 Princípio da legalidade

Tradicionalmente o princípio da legalidade fiscal é compreendido como um qualificado princípio da legalidade da administração¹⁴².

A nossa lei fundamental consagra no art.102.º n.º 1, que «*Os impostos só podem ser criados por lei, que determina a sua incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes*». Significa que o princípio da legalidade constitui uma garantia dos contribuintes, impede administração tributária na cobrança de impostos não resultantes da lei.

A dogmática jurídica inerente ao princípio da legalidade, teve origem na anuência dos impostos por parte dos contribuintes, datado na Idade Média, pois colocava em causa a liberdade pessoal de dispor da sua propriedade e a segurança jurídica necessária dos seus bens, por isso, entendera que não deviam ser cobrados impostos sem que tivessem sido criados com o consentimento dos representantes corporativos nas Cortes, Estados Gerais¹⁴³. Esta dogmática consolidou, particularmente em alguns diplomas fundamentais,

¹³⁷ *Ibidem.*, pp. 207.

¹³⁸ Cfr. artigo 102.º da CRA.

¹³⁹ Cfr. artigo 2.º da CRA.

¹⁴⁰ Cfr. artigo 23.º da CRA.

¹⁴¹ Cfr. GOMES, NUNO SÁ, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, 12.ª edição, Rei dos Livros, Lisboa, 2005, pp. 243.

¹⁴² Cfr. NABAIS, JOSÉ CASALTA, *ob. cit.*, pp. 141ss.

¹⁴³ *Ibidem*, 322.

é o caso da Magna Carta (1215), a Petition of Rights (1628) e a Cortes de Coimbra (1261).

Contudo, ao longo do tempo verificou-se um interregno sobre a exigência do consentimento na criação de impostos, isso na época histórica do absolutismo real, os monarcas deixaram de reunir as Cortes, os Estados Gerais, e outras organizações com carácter político, etc, esta prática causou várias contestações que, atingiu o ponto mais alto com a Revolução Francesa de 1789, que estabeleceu a subordinação do Estado ao Direito, alicerçando um conjunto de regras destinadas a defender os cidadãos face a actividade da Administração Pública¹⁴⁴.

Este princípio, segundo JOSÉ CASALTA NABAIS desdobra-se em dois segmentos: o princípio da reserva de lei formal e o princípio da reserva material de lei.

O primeiro «*implica que haja uma intervenção da lei parlamentar, seja esta uma intervenção material a fixar a própria disciplina dos impostos, ou uma intervenção de carácter meramente formal, autorizando o **titular do poder executivo de legislar, de acordo com a lei de autorização legislativa, ao abrigo do art. 165.º, n.º 1, alínea o), o que vale igualmente, de algum modo e em medida bem menor, para as assembleias municipais, com base nos arts. 102.º n.º 3, 215.º n.º 2 e 217.º n.º 3 da CRA***» (o sublinhado é nosso).

O segundo segmento exige que sejam reunidos todos os aspectos da matéria reservada, *matéria que, nos termos do n.º 1 do art. 102.º da CRA, **íntegra, relativamente a cada imposto, a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes**, sendo certo que, quanto às garantias dos contribuintes, a reserva apenas é exigida se na medida em que estas sejam objecto de restrição ou condicionamento e já não quando forem objecto de ampliação ou alargamento*» (o sublinhado é nosso)¹⁴⁵.

¹⁴⁴ Destaca-se a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (DDHC), nos termos do artigo 14.º, consagra que « todos os cidadãos têm o direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, a necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a colecta, a cobrança e a duração». *Ibidem. ob. cit.*, 323.

¹⁴⁵ *Ibidem*, 145ss.

Por isso, afirma JOSÉ EDUARDO FIGUEIREDO DIAS/FERNANDA PAULA OLIVEIRA que «a lei tem de ser pressuposto e fundamento de toda a actividade administrativa»¹⁴⁶.

Este princípio não se esgota no aspecto referido, pois o art.198.º n.º 1, da CRA e instrumentalizado no art. 3.º do Decreto-Lei 16-A/95 de 15 de Dezembro, o princípio da legalidade impõe que «Na sua actuação os órgãos da Administração Pública devem observar estritamente a lei e o direito nos limites e com os fins para que lhe forem conferidos poderes».

O princípio da legalidade é o principal guardião dos contribuintes, por esta razão é definido por PAMPLONA CORTE-REAL como a “*garantia das garantias*”¹⁴⁷, funcionando como o maior entrave à actuação do Estado em matéria da tributação, estabelecendo os direitos e as legítimas expectativas dos contribuintes em relação aos sacrifícios que lhe são exigidos, face a um Estado cada vez mais carenciado de arrecadar receitas¹⁴⁸.

Por fim, este princípio é assumidamente garantístico, prova disso, é que admite controlo jurisdicional da actuação da administração tributária¹⁴⁹, visa essencialmente estabelecer limites na relação entre o poder Estadual de tributar e o contribuinte, a violação deste princípio implica a invalidade¹⁵⁰.

2.1.2 Princípio da segurança jurídica

O princípio da segurança jurídica costuma ser encarado como manifestação do Estado de direito democrático, decorrente do art. 2.º da CRA, neste preceito está subjacente a ideia de protecção da confiança, que se traduz

¹⁴⁶ *Ibidem*, 119.

¹⁴⁷ Cfr. CORTE-REAL, CARLOS PAMPLONA, *As garantias dos contribuintes*, Cadernos de CTF, Lisboa, CEF, 1986, pp. 16. Citado por CALDEIRA, JOÃO FERNANDO DAMIÃO, *O Procedimento Tributário de Inspeção- Um contributo para a sua compreensão à luz dos Direitos Fundamentais*, Dissertação de Mestrado em Direito Tributário e Fiscal, 2011, pp. 170.

¹⁴⁸ *Ibidem*. pp. 170.

¹⁴⁹ ROCHA, JOAQUIM FREITAS /CALDEIRA, JOÃO DAMIÃO, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, Anotado e Comentado*, Coimbra, 1ª edição, 2013, pp. 35.

¹⁵⁰ A invalidade do acto normativo comporta as modalidades de nulidade e de anulabilidade, contudo, entendem JOAQUIM FREITAS ROCHA/ JOÃO DAMIÃO CALDEIRA que a violação do princípio da legalidade implica a anulabilidade e não a nulidade do acto e para o efeito sustentam os autores que nem todos os actos violadores de princípios constitucionais são nulos, sendo apenas aqueles que colidem com direitos, liberdades e garantias dos cidadãos e não aqueles que colidem com o referido princípio. *Ibidem*.pp.35.

na segurança jurídica que representa um valor que compõe a justiça do direito, sendo certo que, a segurança não pode prescindir do valor justiça e vise versa¹⁵¹.

O princípio da segurança jurídica no âmbito do direito dos impostos incide essencialmente sobre o legislador, pois estabelece limites na produção de normas retroactivas e na livre revogabilidade e alterabilidade das leis fiscais. A irretroactividade das leis fiscais resulta do disposto no art. 102.º n.º 2, da CRA, que estabelece «*As normas fiscais não têm efeitos retroactivo, salvo as de carácter sancionatório, quando sejam mais favoráveis aos contribuintes*». Então, a proibição de retroactividade dos impostos constitui uma garantia dos contribuintes ao impedir normas agravadoras ou oneradoras para os contribuintes¹⁵².

Além disso, a proibição de retroactividade dos impostos localiza-se também noutros princípios constitucionais, tais como o princípio da capacidade contributiva que interdita a tributação retroactiva de manifestações da capacidade contributiva que se tenham esgotado no passado, bem como, o princípio da segurança jurídica na sua expressão de princípio da protecção da confiança dos cidadãos. Por um lado, traduz-se na ponderação do legislador fiscal tendo em conta a situação em concreto e por outro lado, a confiança dos cidadãos e o merecimento da sua protecção e ainda a gravidade ou onerosidade das desvantagens criadas aos contribuintes pelas alterações fiscais e o interesse público em volta¹⁵³.

As garantias dos contribuintes é materializada pela segurança jurídica¹⁵⁴ em dois níveis correspondentes, por um lado, a segurança jurídica enquanto

¹⁵¹ Mais desenvolvimento vd., NOVOA, CÉSAR GARCIA, El principio de seguridad jurídica en matéria tributaria, Madrid, Marcial Pons. Citado por CAMPOS, DIOGO LEITE/SOUTELINHO, SUSANA, *Direito do Procedimento Tributário*, 1.º edição, Coimbra, Almedina, 2013, pp. 61.

¹⁵² Cfr. NABAIS, JOSÉ CASALTA, *ob. cit.*, pp. 397ss.

¹⁵³ *Ibidem.*, pp. 402 a 403.

¹⁵⁴ Aproveitamos também para referir que o constituinte não adopta a concepção proibitiva, isto é, não consagra expressamente a proibição de pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, tal como sucede em algumas Constituições fiscais, por exemplo:

a) Constituição da República Portuguesa, artigo 103.º n.º 3, *Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei;*

situação de ordem jurídica decorrente do funcionamento ideal da ordem jurídica, ocupa-se a inquirir as repercussões da actividade administrativa, por outra, a segurança jurídica manifesta cognoscibilidade e previsibilidade do direito, pelo que os contribuintes necessitam de prever qual é o direito a ser aplicado a sua conduta e aos seus efeitos, traduzindo-se em confiança para os contribuintes.

2.1.3 Princípio da igualdade

O princípio da igualdade, está consagrado nos arts. 23.º e 198.º n.º 1 da CRA, constituindo assim, um elemento estruturante da constituição fiscal angolana, bem como do sistema constitucional global¹⁵⁵.

O princípio da igualdade fiscal resultou da conquista da Revolução Francesa de 1789, que teve o seu expoente máximo expresso na Declaração Universal dos Direitos do Homem, com a finalidade de contrariar os privilégios fiscais do clero e da nobreza, que consistia na isenção fiscal, pois o clero administrava o ensino e por isso entendia que não podia pagar imposto e por outro lado, a nobreza suportava os encargos decorrentes da segurança e a sociedade no geral ficava onerada com os encargos fiscais¹⁵⁶.

Este princípio obriga que a Administração tributária trate igualmente os contribuintes que se encontrem em situação análoga e a tratar de modo diferente os contribuintes que se encontrem em situação diversa, proibindo o arbítrio e a discriminação dos cidadãos, daí que, a doutrina reforça ao explicar que, a dimensão democrática deste princípio exige que esteja expresso a

b) Constituição da República Federal do Brasil, artigo 150.º *sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados Federal e aos Municípios: I) exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; III) cobrar tributos.*

Pois nos parece que o legislador Constitucional afunilou o âmbito e o alcance deste princípio, considerado pela doutrina defendida por JOSÉ CASALTA NABAIS como sendo uma específica manifestação passiva, no domínio dos impostos, do direito de resistência. Cfr. NABAIS, JOSÉ CASALTA, *ob. cit.*, pp.400.

¹⁵⁵ *Ibidem. pp. 435.*

¹⁵⁶ *Ibidem. pp. 435.*

proibição de discriminações, constituindo a proibição do arbítrio um limite externo da liberdade de conformação dos poderes públicos¹⁵⁷.

Por conseguinte, o princípio da igualdade é marcado por dois desvios, designadamente: o princípio da generalidade e o princípio da capacidade contributiva.

O princípio da generalidade, segundo FRITZ NEUMARK no sistema fiscal moderno implica que todos entes dotados de personalidade jurídica quer singular ou colectiva devem estar obrigados ao pagamento do imposto, desde que reünam os pressupostos que dão lugar à obrigação tributária, independentemente de outras considerações inerente ao estrato social, a nacionalidade ou confissão religiosa¹⁵⁸.

É também nesta linha que JOAQUIM FREITAS ROCHA defende que nem todos deverão pagar impostos, mas somente aqueles que possam fazê-lo. Estando aqui em jogo o poder económico dos cidadãos, todos devem pagar impostos mas de modo proporcional aos seus rendimentos¹⁵⁹.

Quanto ao princípio da capacidade contributiva¹⁶⁰, explica JOSÉ CASALTA NABAIS que os contribuintes são tributados em conformidade com o seu poder económico, atendendo as circunstâncias económicas dos contribuintes e ainda as condições subjectivas ou pessoais dos contribuintes, porém, ficam excluídos do âmbito da incidência dos impostos quem não possui capacidade contributiva.

Neste aspecto, a posição de LUCIANO AMORA é paradigmática, por considerar que onde não houver riqueza é inútil determinar imposto e vai mas

¹⁵⁷ Cfr. CANOTILHO, JJ GOMES/ MOREIRA, VITAL , *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, Coimbra Editora, 4.ª edição, 2007, pp. 336ss.

¹⁵⁸ Cfr. FRITZ NEUMARK, *Principios de la Imposicion*, Instituto de Estudios Fiscales, 2ª edição, Madrid, 1994, citado por FERNANDES, FILIPE JOÃO SARAIVA, *A Decisão Fiscal Planificadora: uma abordagem à sua dimensão teórica e prática*, dissertação de mestrado em Direito Tributário e Fiscal, Braga, 2012, pp. 42.

¹⁵⁹ Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS, *As Modernas Exigências do Princípio da Capacidade Contributiva: Sujeição a Imposto de Rendimento Provenientes de Actos Ilícitos*, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 390, 1998, pp. 61-62.

¹⁶⁰ Trata-se dum princípio estruturante do sistema fiscal global, que logicamente também norteia o sistema angolano, a pesar da nossa Constituição não consagrar expressamente não a fusca o seu carácter estruturante, por isso entende JOSÉ CASALTA NABAIS que o referido princípio não carece dum preceito específico e direito no texto constitucional, decorrendo do princípio geral da igualdade, e dos diversos preceitos constitucionais inerentes aos impostos e ao sistema fiscal e ainda os preceitos relativos aos direitos fundamentais. *Idibem*. pp. 447.

longe ao afirmar que, *do mesmo modo que, em terra seca, não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte. Buscando-se evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou livre exercício de sua profissão*¹⁶¹.

Deste modo, sendo que as garantias dos contribuintes integram um conjunto diversificado de ferramentas jurídicas, o princípio da igualdade assume uma dimensão basilar definindo entreves objectivos e subjectivos da actuação da administração tributária¹⁶².

2.1.4 Considerações sobre o contributo dos princípios no conjunto das garantias dos contribuintes

Os princípios enunciados constituem um dos invólucros jurídicos indispensáveis das garantias dos contribuintes e a sua essência e protecção, acrescida, são erigidos à categoria de bens jurídicos fundamentais.

O contributo do princípio da legalidade fiscal, na esfera das garantias dos contribuintes reside precisamente em evitar que a pressão de arrecadação de receitas possa colocar em causa e prejudicar arbitrariamente os direitos subjectivos e legítimas expectativas dos contribuintes, de tal maneira que, toda actuação da administração pública (tributária) funda-se na legalidade, constituindo o fundamento, o critério e o limite, bem como está sujeita ao controlo jurisdicional, da sua actuação em desconformidade com as normas legais.

¹⁶¹ Cfr. AMORO, LUCIANO, *Direito tributário brasileiro*, 9.º edição, São Paulo, 2003, pp 137.

¹⁶² A violação deste princípio, segundo ensinamento de JOAQUIM FREITAS ROCHA/ JOÃO DAMIÃO CALDEIRA pode conduzir, regra geral, à anulabilidade do acto, caso tenha sido praticado no exercício de poderes discricionários, pois está em causa a violação dos limites endógeno da actividade administrativa, que se traduz na violação da lei. Contudo, *excepcionalmente a violação deste princípio pode conduzir à nulidade do acto, mas somente nos casos que o acto em causa viole direitos fundamentais consagrado no artigo 23.º da CRA*. Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS/ CALDEIRA, JOÃO DAMIÃO, *ob., cit.*, pp. 41-42.

O princípio da segurança jurídica também desempenha uma função fundamental no conjunto das garantias dos contribuintes, como vimos, a observância deste princípio permite que os contribuintes estabeleçam uma base planificada, pois, a ideia fundamental a reter é que não devem ser permitidas alterações jurídicas com as quais, razoavelmente, os contribuintes não podem contar e que introduziriam na esfera jurídica desequilíbrios desproporcionais, por isso que a certeza e a segurança jurídica ocupam uma dimensão conservadora tendente a impedir a perturbação que a acção estadual imprevista poderia introduzir na ordem jurídica¹⁶³.

Por último, o princípio da igualdade também tem o seu peso no conjunto das garantias dos contribuintes que a ordem jurídica angolana estatui. Como se vê, e ainda classicamente trata-se de um princípio que compreende uma dimensão garantística forte, por um lado, garante aos contribuintes que, nas suas relações com a administração tributária, não seja prejudicado, privilegiado, privado de qualquer direito ou isenção em razão da sua característica física, ideológica e cultural. Por outro lado, aplicação objectivamente idênticos e não aleatórios, ou seja, a uniformização de procedimento da administração tributária na sua actuação em relação a todos os contribuintes, sem que haja qualquer tipo de tratamento distinto¹⁶⁴.

2.2 Noção de contribuinte no quadro do ordenamento jurídico angolano

2.2.1 Noção de contribuinte

Aqui chegados, é tempo de passarmos a incidir a nossa análise sobre a noção de contribuinte.

Avançar com uma noção de contribuinte não se afigura tarefa fácil. No entanto, reconhece-se uma série de características que permitem configurar a noção de contribuinte: a) a personalidade tributária; b) o facto gerador do tributo.

¹⁶³ Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS, “Direito pós-moderno e protecção da confiança”, consulta electrónica em http://www.estig.ipbeja.pt/ac_direito/Jrocha 10. Pdf.

¹⁶⁴ Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS/ JOÃO DAMIÃO CALDEIRA, *ob. cit.*, pp. 41.

Do que acaba de ser dito constata-se que a conexão destes elementos proporciona a morfologia da noção de contribuinte.

A este respeito, JOAQUIM FREITAS ROCHA entende que o contribuinte é *«aquela pessoa ou entidade que está adstrita ao pagamento, em sentido económico, de um tributo. Por outras palavras será toda a pessoa ou entidade que suporta o fardo, encargo ou sacrifício patrimonial do imposto ou taxa»*¹⁶⁵.

Por outro lado, JOSÉ CASALTA NABAIS refere que *«o contribuinte é a pessoa relativamente à qual se verifica o facto tributário, o pressuposto de facto ou o facto gerador do imposto»*¹⁶⁶.

O art.28.º n.º 4 do Código Geral Tributário (CGT), estabelece que é sujeito passivo da obrigação fiscal as pessoas singulares ou colectivas, portanto, o contribuinte é a qualidade que o sujeito passivo da relação tributária adquire.

Continuado a acompanhar a explanação de JOAQUIM FREITAS ROCHA¹⁶⁷, a ilação que podemos retirar é que, no âmbito da relação tributária distingue-se dois tipos de sujeitos passivos, designadamente o sujeito passivo directo e o sujeito passivo indirecto¹⁶⁸.

Mas qual é o entendimento de sujeito passivo directo e sujeito passivo indirecto?

Com efeito, é sujeito passivo directo a pessoa ou entidade relativamente à qual o legislador fiscal presume capacidade contributiva, detentor de um benefício económico, titular de um património ou efectivação de um acto de despesa.

Outro conceito é o de sujeito passivo indirecto que consiste na pessoa que ocupa precariamente a obrigação fiscal por força da lei, por exemplo a representação dos incapazes.

¹⁶⁵ Vide, ROCHA, JOAQUIM FREITAS, ob., cit., 136. pp.

¹⁶⁶ Vide, JOSÉ CASALTA NABAIS, ob., cit., 243.pp. Cfr. PIMENTEL, LÚCIO, *O conceito de contribuinte tributário*, Lisboa, Livros do Brasil, 2010.

¹⁶⁷ Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS, ob., cit., 136. pp.

¹⁶⁸ É comum no seio da doutrina distinguir entre contribuinte de direito e contribuinte de facto, cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, ob., cit., 244.pp.

O art. 32.º da CGT, contém uma precisão desta situação, no qual aos representantes fiscais dos incapazes cabe, com a inerente responsabilidade pessoal, o cumprimento dos deveres fiscais dos representados. Portanto, no caso de incapacidade jurídica que pode resultar da menor idade, interdição e inabilitação, essa incapacidade é curada, no direito dos impostos, pelos representantes legais.

Para além da representação dos incapazes, a lei admite ainda a representação voluntária que se traduz na figura do mandato tributário e na gestão de negócio, a luz do disposto no art. 34.º do CGT, importa referir que o contrato de mandato fiscal, na concepção de JOSÉ CASALTO NABAIS pode ser celebrado pelos próprios contribuintes e outros sujeitos passivos, e para os devidos efeitos abrange a prática de quaisquer actos tributários de natureza substantiva ou adjectiva que não tenham natureza pessoal¹⁶⁹.

No âmbito do art. 35.º da CGT¹⁷⁰, a gestão de negócio resulta da autonomia privada, em que um terceiro pratica actos jurídicos, cujos efeitos se reprecutam na esfera jurídica de outrem.

Outro aspecto importante, versa sobre a representação do agregado familiar nos termos do art. 36.º n.º 1 do CGT, «*Independentemente do regime de bens aplicável, qualquer dos cônjuges pode praticar todos os actos relativos à situação tributária do outro cônjuge, desde que este os conheça e não se tenha expressamente oposto*».

Nesta senda, inclui-se o representante de não residente e dos residentes ausentes do País, nos termos do art. 33.º do CGT, e ainda o representante dos patrimónios autónomos e organizações de factos, de acordo com o previsto no art. 34.º do CGT.

Por isso, entendemos que os representantes são destinatários em segunda linha das garantias dos contribuintes, visto que podem por si próprio e no seu interesse avocar as ferramentas de defesa dos contribuintes para

¹⁶⁹ Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *ob.*, *cit.*, pp. 250.

¹⁷⁰ Apesar da lei fiscal não referir expressamente a gestão de negócio, entendemos que o artigo 69.º da CGT, ao imputar responsabilidade fiscal ao gestor de negócios, implicitamente admite que aconteça relações jurídica-fiscais através da gestão de negócios.

protecção dos seus direitos subjectivos ou interesses legítimos resultante do poder de representação legal.

Portanto, os contribuintes são em primeira linha os principais destinatários das garantias dos contribuintes, por conseguinte, estão sujeitos ao instituto do registo que em certos casos, assume também uma função garantística.

2.2.2 Registo dos contribuintes

Os contribuintes no ordenamento angolano estão sujeitos ao registo destinado a cadastrar todo contribuinte, ao abrigo do art. 1.º do Decreto 29/92 de 3 de Julho, constituindo assim, ao nosso ver um elemento de garantia do contribuinte ao permitir que o contribuinte esteja devidamente identificado¹⁷¹.

Nos termos do art. 2.º do Decreto n.º 29/92 de 3 de Julho, a questão do local a efectuar a inscrição, pode ser feito junto das repartições fiscais das respectivas áreas onde se encontrem localizadas as suas sedes ou estabelecimentos principais.

Cabe agora perguntar, qual é o procedimento para efectuar o registo do contribuinte?

Em termos de marcha do procedimento do registo, temos, como não podia deixar de ser uma fase inicial que diz respeito ao impulso ou iniciativa - a iniciativa procedimental - que por regra pertence ao contribuinte.

Isto é, o contribuinte dirige-se a repartição fiscal onde se encontra a sua sede ou estabelecimento principal e vai preencher um formulário que pode variar em função do modelo¹⁷², que se configuram em modelo 1 para a inscrição fiscal de pessoa singular e outros equiparados¹⁷³; modelo 2 para inscrição de pessoas singulares que exerçam actividades por conta própria¹⁷⁴;

¹⁷¹ Ao nosso ver é um elemento probatório para o contribuinte, pois permite que o contribuinte esteja devidamente identificado nos casos de pagamento e de não pagamento quando os contribuintes têm características semelhantes ou ainda, quando o contribuinte paga de modo excessivo impostos, o contribuinte ao efectuar a reclamação devidamente identificado mediante o seu cadastro pode facilitar a administração tributária na restauração em tempo útil do valor excessivo ou dar resposta a solicitação do contribuinte.

¹⁷² Cfr. Artigo 5.º n.º 1, do Decreto 29/92 de 3 de Julho.

¹⁷³ Vide, al. a) do artigo 5.º n.º 1, do Decreto 29/92 de 3 de Julho.

¹⁷⁴ Vide, al. b) do artigo 5.º n.º 1, do Decreto 29/92 de 3 de Julho.

modelo 3 para inscrição e fixação de rendimento colectável dos contribuintes do Imposto Industrial do grupo C¹⁷⁵, uma fase instrutória, cujo objectivo é trazer ao procedimento todos os elementos que se afigurem necessários para a devida qualificação do contribuinte. Ou seja, depois do preenchimento é entregue juntamente com outros documentos de identificação do contribuinte¹⁷⁶, a que se segue a fase decisória e, por fim, a fase integrativa de eficácia, ou melhor, efectuado o registo e para tal é concedido um Cartão de Identificação Fiscal do contribuinte¹⁷⁷.

2.3 As garantias dos contribuintes em especial

Reservamos este ponto da nossa dissertação para a análise das garantias dos contribuintes em especial, destacar os direitos fundamentais dos contribuintes, e averiguar qual o seu regime jurídico.

As garantias dos contribuintes, em especial, são o mecanismo intimamente ligado às pretensões de defesa dos contribuintes, por força da sua própria natureza e da finalidade que a lei lhe atribui, defendem os direitos subjectivos e interesses legítimo dos contribuintes, pois actividade prosseguida pela Administração tributária é susceptível de lesar ou ameaçar direitos e legítimos interesses.

Por isso, numa nota de maior actualidade, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA faz referência a função garantística, para efeitos jurídico-tributários, segundo o autor esta função *«reclama a existência de esquemas, ordenações e instrumentos formais (ou seja, procedimentos e processos) cujo objecto poderá ser, em relação a um determinado acto, a sua declaração de inexistência, declaração de nulidade, anulação, revogação ou confirmação»*¹⁷⁸.

¹⁷⁵ Vide, al. c) do artigo 5.º n.º 1, do Decreto 29/92 de 3 de Julho.

¹⁷⁶ Vide, n.º 3, do artigo 5.º, do Decreto 29/92 de 3 de Julho.

¹⁷⁷ Vide, artigo 8.º, al. a) e b) do Decreto 29/92 de 3 de Julho.

¹⁷⁸ Estamos a falar das garantias dos contribuintes, cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, 3ª edição, 2009, pp. 40.

Contudo, cumpre fazer referência ao enfoque do percurso histórico¹⁷⁹ das garantias dos contribuintes, enquanto germe, dele fez, filosoficamente, os fundamentos de uma ideia moderna de reacção ao excesso do poder de tributação.

Desde antiguidade o povo protestou as várias formas de tributação¹⁸⁰, sendo que a grande preocupação passava pela constituição de direitos e garantias para opor à imposição tributária. É assim que resultou as rebeliões contra a cobrança de impostos, aliás no antigo Egito aproximadamente 1.000 anos A.C, uma determinada região de trabalhadores que plantavam, construíam e arcavam com os altos tributos exigiram o fim do aumento dos impostos, periodicamente sem qualquer fundamento¹⁸¹.

Na Índia, especialmente no século XIII A.C, por força da influência teológica na governação, aprovou-se o Código de Menu, com objectivo de limitar o exercício arbitário da cobrança de tributos e dos gastos do Estado.

O pendor reivindicativo contínuo, incluindo o império com poderosos exércitos como é o caso da Roma antiga, em que os tributos eram canalizados para construção de grandes palácios, até que chegou um momento em que a sua voracidade de arrecadação de receita teve que ser contida em função das constantes rebeliões ou revoltas¹⁸².

Com a queda do Império Romano, alguns Estados da Europa adoptaram novas concepções político-sociais de arrecadação de receitas, e para criação de imposto, aumento de impostos e empréstimos forçados, só era permitido com o consentimento de certos órgãos colegias por exemplos: O Parlamento

¹⁷⁹ Designadamente ao passado e o presente inclusivo as perspectivas do futuro inerente a Reforma Tributária em curso no ordenamento jurídico.

¹⁸⁰ Os impostos consolidaram-se no século I A.C no Império Romano e fundavam-se no poder absoluto do Rei com o propósito de pagar as despesas do império, sendo certo que os impostos nasceram no antigo Egipto, tal como revela a Bíblia Sagrada no Livro de Génesis, Cap. 47, Ver 24, ao referenciar princípios da tributação. Pode ver mais sobre o assunto em FIGUEIRAS, CLÁUDIA, *A prevenção do conflito tributário: a importância de uma ética tributária*, *Anuário Publicista da Escola de Direito da Universidade do Minho*, Coordenador- ROCHA, JOAQUIM FREITAS, Ética e Direito, Tomo II, 2013, pp. 32.

¹⁸¹ BOYER, ORLANDO, *Pequena Enciclopédia Bíblica*, Rio de Janeiro, Artes Gráficas Gomes de Souza, 1966, pp. 261.

¹⁸² VIVEIROS, RICARDO, *O Gosto Amargo dos Impostos*, *Gazeta Mercantil*. Disponível: <http://www.portaltributario.com.br/artigos_amargo.htm> Acesso: 25.07. 2013.

Inglês, os Estados Gerais em França e as Cortes em Portugal e Espanha, estes órgãos actuavam como garante dos contribuintes.

Procurou-se assim, estabelecer como prioridade a criação de uma base jurídica estruturante para garantir a germe de direitos e garantias dos contribuintes, e com a outorgação da Magna Carta em 1215 pelo rei Inglês João Sem Terra, estatui claramente a base jurídica dos direitos fundamentais dos contribuintes¹⁸³, nos termos do qual «*Nenhum tributo seria cobrado sem o necessário consentimento do conselho do reino, excepto os de costume, para eventual resgate do rei, elevação de seu filho a cavaleiro ou para dote da filha mais velha*»¹⁸⁴.

De resto, a afirmação do princípio do consentimento dos impostos não acalentou os contribuintes, por isso, com a Revolução Inglesa de 1688-89, estabeleceu-se a regra da anualidade do imposto antes mesmo do surgimento do orçamento, a Declaração de Direitos (*Bill of Rights*) de 13 de Fevereiro de 1689, determina a necessidade de intervenção parlamentar enquanto representante do povo na criação de impostos e tributos, na sequência a Revolução Francesa de 1789¹⁸⁵, reafirma a mesma corrente filosófica e, estabeleceram os princípios de autorização da cobrança dos impostos e da realização de despesas pelo “Corpo Legislativo”. Entretanto, o princípio do consentimento do imposto com o advento do constitucionalismo desdobrou-se no princípio da legalidade fiscal e no princípio da aprovação do orçamento¹⁸⁶.

¹⁸³ Como afirma JOSÉ CASALTA NABAIS, *o consentimento, podemos dizê-lo, configurava-se como garantia do que actualmente conhecemos por direitos fundamentais: é que embora ao tempo fosse prematuro falar de uma tal figura (que só com o surgimento do estado moderno e do constitucionalismo passou a ter pleno sentido).*

¹⁸⁴ Art. XII da Magna Carta Libertatum, Cfr. ALBERTO, XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, pp. 276, ver também NABAIS, JOSÉ CASALTA., *ob.*, *cit.*, pp. 321, e ainda BALEEIRO, ALIOMAR DE ANDRADE, *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 16ª ed., 2004, Editora Forense, Rio de Janeiro, pp. 413 a 415.

¹⁸⁵ NABAIS, JOSÉ CASALTA., *ob.*, *cit.*, pp. 322 a 323.

¹⁸⁶ Também designado como um dos corolário do princípio da anualidade orçamental que envolve uma dupla exigência: i) votação anual do Orçamento pelo Parlamento; ii) Execução anual do Orçamento pelo Executivo e da Administração Pública.

Em Angola¹⁸⁷ o princípio do consentimento do imposto é referido na Lei Constitucional de 1975, no art. 38.º al. d), que determinava que a votação do orçamento era da competência da Assembleia do Povo.

A revisão constitucional que resultou na Lei Constitucional de 1992, não alterou a atribuição parlamentar da aprovação orçamental¹⁸⁸, actualmente a Carta Constitucional de 2010, mantém o mesmo pensamento filosófico, nos termos do qual, compete a Assembleia Nacional aprovação do Orçamento Geral do Estado¹⁸⁹.

No plano infra-constitucional, o Código Geral Tributário de 30 de Dezembro de 1968, vigente no período colonial não foi revogado, sendo certo que, a sua vigência se prolongou no ordenamento jurídico angolano sofrendo apenas algumas alterações¹⁹⁰, por exemplo: a Lei n.º 14/96 de 31 de Março qua altera os arts. 40.º, 50.º, 74.º e 75.º do CGT.

Ora bem, no quadro das garantias dos contribuintes antes da reforma encontrávamos no corpo legislativo a previsão no art.6.º do CGT, segundo este preceito legal, consideram-se garantias gerais dos contribuintes:

- i. Não pagar imposto que não tenham sido estabelecidos de harmonia com a Constituição Política;*

¹⁸⁷ Em Angola num contexto mais remota, concretamente antes da independência a discussão e aprovação do orçamento obedecia o regime previsto nas cartas orgânicas que vigoraram até 1926, período em foi decretada a I República, estes diplomas atribuíam a angola um estatuto de autonomia administrativa e financeira, no qual aprovava o seu próprio orçamento sem a intervenção do governo central ou seu mandatário, sub orientação do governador-geral na qualidade de ordenador do orçamento, importa realçar que Carta Orgânica de 1928 reduziu o grau de autonomia que angola usufruía, assim, os orçamentos passaram a ser votados em Lisboa pelo Ministro do Ultramar, nos termos do arts. 161.º a 163.º da Carta Orgânica do Ultramar, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 23 228, de 15.12.1933, de igualmente modo, a Lei Orgânica do Ultramar, a Lei n.º 2066 de 27 de Junho de 1953, passou a estabelecer que os orçamentos das províncias ultramarinas deviam ser votados e mandados executar pelos órgãos das províncias, contudo, o Ministro do Ultimar continuou a intervir directamente na aprovação do orçamento, de acordo com estatuido no mecanismo da aprovação prévia na al. c) e n.º 5 da Base XI da referida Lei Orgânica. Cfr. NUNES, ELISA RANGEL, ob., cit., pp. 104 a 105.

¹⁸⁸ Cfr. Art. 88.º al. d) da LC.

¹⁸⁹ Cfr. Art. 161.º al. e) da CRA.

¹⁹⁰ Após a independência o direito fiscal angolano não sofreu profundas alterações, apenas a que assinalar as medidas de simplificação mediante extinção do imposto complementar, do imposto de capitação e do imposto extraordinário de defesa, por outro lado, constitui-se outros impostos designadamente: o imposto de resistência popular (adicional aos impostos predial urbano, industrial, profissional e de capitais, com taxas progressivas) e ainda o imposto de selo de reconstrução nacional. Cfr. CRUZ, RUI A/ SANTOS, A. CARLOS, A Fiscalização Angolana, Revista Fisco, n.º 61, Janeiro/94, pp. 25.

- ii. *Não ser a mesma matéria colectável tributada mais de uma vez, em relação ao mesmo período, pelo mesmo imposto;*
- iii. *Poder recorrer da fixação da matéria colectável feita por comissões quando tenha havido preterição de formalidade de formalidades legais;*
- iv. *Poder reclamar contra a liquidação dos impostos;*
- v. *Poder ser informado sobre a sua concreta situação fiscal.*

A complexidade crescente das questões tributárias resultou na provação do Código do Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho, aprovado pela Lei n.º 10/99 de 29 de Outubro¹⁹¹, que prevê as garantias dos contribuintes de natureza administrativa, designadamente o direito de reclamação e recurso¹⁹², bem como, os ideais de reforma tributária começaram a ganhar força.

Assim, com aprovação da Constituição em 2010, a incoerência do sistema tributário tornou-se cada vez mais desfasado, por isso, foi aprovado o Decreto presidencial n.º 155/10 de 28 de Julho, que constitui o Projecto do Executivo para Reforma Tributário (PERT).

De sublinhar que, com esta reforma em curso tem início uma nova página marcadamente garantística dos contribuintes, pois começou a fase de adequação efectiva das garantias dos contribuintes em conformidade com Constituição.

Assim, é só olhar para o art. 3.º, n.º 3, do Decreto presidencial n.º 155/10 de 28 de Julho, determina que no âmbito da reforma tributária no domínio da reforma da administração tributária o seguinte:

- i) Propor, sem prejuízo das garantias dos particulares, medidas que garantam a qualidade, celeridade e eficácia administrativa, de modo a minorar o número de situação em que os particulares recorrem a via judicial¹⁹³;
- ii) Promover a melhoria da comunicação e da relação entre administração tributária e os contribuintes, garantindo os direitos dos cidadãos em matéria fiscal¹⁹⁴.

¹⁹¹ Revogou o Código do Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho aprovado pela Lei n.º 12/92 de 19 de Junho.

¹⁹² Cfr. Art. 36.º do CIRT.

¹⁹³ Cfr. n.º 3.º al. a) (iv) do Decreto presidencial n.º 155/10 de 28 de Julho.

¹⁹⁴ Cfr. n.º 3.º al. a) (viii) do Decreto presidencial n.º 155/10 de 28 de Julho.

No domínio da reforma do sistema tributário:

- i) Impulsionar a conclusão e aprovação dos projectos legislativos transversais, particularmente o Código Geral Tributário, o Código de Processo Tributário e o Código das Execuções Fiscais¹⁹⁵.

No domínio da reforma do sistema de justiça:

- i) Delinear a reformulação do sistema judicial tributário, equacionando a autonomização da Sala do Contencioso Fiscal e Aduaneiro (SCFA)¹⁹⁶.

De referir que, com a reforma a redação concernente as garantias dos contribuinte foi ampliada, com isso quero dizer, que as garantias dos contribuintes foram reforçadas, assim, o art. 23.º, do Código Geral Tributário (aprovado em Junho de 2014), estabelece que constitui garantias gerais dos contribuintes os seguintes direitos:

- i. Não pagar imposto que não tenham sido estabelecidos de acordo com a Constituição;*
- ii. Não ser a mesma matéria colectável tributada mais de uma vez, em relação ao mesmo imposto;*
- iii. Reclamar administrativamente, nos termos da lei, da fixação da matéria colectável e da liquidação;*
- iv. Recorrer hierarquicamente, nos termos da lei, dos demais actos lesivos de direitos e interesses legalmente protegidos;*
- v. Impugnar judicialmente a liquidação, com fundamento em qualquer ilegalidade, incluindo o erro na quantificação da matéria colectável ou cálculo do imposto;*
- vi. Impugnar judicialmente todos os restantes actos da Administração Tributária lesivos de direitos ou interesses legalmente protegidos;*
- vii. Obter junto dos tribunais, quando necessário, o reconhecimento dos seus direitos ou interesses legítimos em matéria tributária;*

¹⁹⁵ Cfr. n.º 3.º al. b) (iv) do Decreto presidencial n.º 155/10 de 28 de Julho; o CEF já foi aprovado pelo Decreto legislativo presidencia n.º 2/11 de 9 de Julho.

¹⁹⁶ Cfr. n.º 3.º al. c) (ii) do Decreto presidencial n.º 155/10 de 28 de Julho.

- viii. *Obter junto dos tribunais a condenação da Administração Tributária à realização das prestações materiais a que o contribuinte tiver direito, que resultem directamente da lei;*
- ix. *Exercer, nos casos previstos na lei, o direito de acção em virtude do incumprimento das obrigações assumidas pela Administração Tributária em contratos fiscais;*
- x. *Opor-se e reclamar em processo de execução fiscal;*
- xi. *O direito à fundamentação e notificação da liquidação e demais actos que alterem a posição jurídica do contribuinte;*
- xii. *O direito de audição antes da decisão final do procedimento tributário quando a decisão definitiva deste lhe for previsivelmente desfavorável;*
- xiii. *O direito à informação;*
- xiv. *Direito a confidencialidade dos actos relativos à situação tributária dos contribuintes;*
- xv. *O direito a juros indemnizatórios por pagamento indevido do tributo em virtude de erro imputável à Administração Tributária na liquidação ou cobrança ou atraso no reembolso dos tributos a que tenha direito;*
- xvi. *O direito a juros de mora em caso de atraso.*

2.3.1 As garantias dos contribuintes no plano do direito comparado

Como vimos as garantias dos contribuintes no ordenamento angolano têm merecido especial atenção quer no âmbito da produção normativa, quer no institucional ou organizacional, contudo, a questão institucional ou organizacional, pensamos nós, que não deve circunscrever-se apenas nos órgãos jurisdicionais, é necessário institucionalizar no interior da administração tributária órgão especializado para defesa dos contribuintes¹⁹⁷. Porém, este aspecto não será exclusivo do ordenamento jurídico angolano, verifica-se também em outras ordens jurídicas.

¹⁹⁷ Faz-se notar que, em nossa opinião, a redação do art. 20.º do CGT de 1969, indiciava a existência precária dum ente no seio da administração tributária para defender o contribuinte, contudo este ente só é avocado na fixação da matéria colectável por comissões, não sendo um ente permanente e que aprecia todas as questões que lesam os direitos ou interesse legítimo dos contribuintes.

2.3.1.1 Estados Unidos da América

Nos Estados Unidos da América o problema das garantias dos contribuintes no âmbito institucional, é caracterizada pela existência dum órgão administrativo independente especializado em matéria tributária para defesa dos contribuintes, ou seja, defensor do contribuinte, nomeado pelo *Secretary of the Treasury*, mediante consulta do *IRS Commissioner* nos termos da secções § 7803/ (c) (1) (A) (B) (i) e (ii) do IRC (*Internal Revenue Code*). Segundo afirma BRYAN CAMP o *Office of the Taxpayer « understand why de Taxpayer Advocate Service (TAS) was created and to understand its necessity in modern tax administration-one must first understand two important features of tax administration: the inquisitorial nature of the process and the use of automated data processing»*¹⁹⁸.

Nos termos da secções § 7803/ (C) (2) (A) do IRC, o *Taxpayer Advocate* tem como funções: Assistir os contribuintes na resolução de litígios com a administração tributária¹⁹⁹; Identificar as áreas em que os contribuintes tenham litígios com administração tributária²⁰⁰; Propor mudanças nas práticas administrativas da administração tributária, de modo a mitigar os litígios que os contribuintes estejam envolvidos²⁰¹; Identificar as potenciais mudanças legislativas que possam ser apropriadas para mitigar os litígios que os contribuintes têm com a administração tributária²⁰².

Apesar destas funções, o âmbito de acção do *Taxpayer Advocate* desenvolve ainda quatro programas de dinamização e assistência ao contribuinte, designadamente²⁰³:

- (i) *Case Advocacy*: advogados que prestam assistência aos contribuintes em cada Estado, mediante atendimento personalizado, ouvem os seus problemas, ajudam a entender o que é necessário

¹⁹⁸ CAMP, BRYAN-*What Good Is the National Taxpayer Advocate?* 2010, citado por JORGE NELSON DOS SANTOS DOMINGUES, Dissertação de mestrado, *Defensoria do contribuinte: Instrumento da Relação Administração tributária V.S Contribuinte*, Lisboa, 2012. pp.58ss.

¹⁹⁹ Cfr. Internal Revenue Code – secções § 7803/ (C) (2) (A) (i).

²⁰⁰ Cfr. Internal Revenue Code – secções § 7803/ (C) (2) (A) (ii).

²⁰¹ Cfr. Internal Revenue Code – secções § 7803/ (C) (2) (A) (iii).

²⁰² Cfr. Internal Revenue Code – secções § 7803/ (C) (2) (A) (iv).

²⁰³ JORGE, NELSON DOS SANTOS DOMINGUES, *ob., cit.*, pp.59ss.

ser feito para a resolução desses problemas e efectuem o acompanhamento até à resolução desses problemas²⁰⁴;

- (ii) *Systemic Advocacy*: Os advogados trabalham em articulação com o IRS, está especificamente destinado a tratar os problemas sistemáticos, como sejam os que afectam múltiplos contribuintes, relacionado com políticas e procedimentos do IRS, requerem soluções administrativas ou legislativas e envolvam a defesa dos direitos do contribuinte²⁰⁵;
- (iii) *Taxpayer Advocacy Panel*: órgão de consulta sob autoridade do U. S. *Department of the Treasury*, constituído por um grupo de 101 cidadãos voluntários que representam todos os Estados e têm por função ajudar os contribuintes, identificando os seus problemas e fazendo sugestões para a melhoria do serviço prestado pela administração tributária²⁰⁶;
- (iv) *Low Income Taxpayer Clinics*: programa financiado parcialmente pela administração tributária à margem dos sistemas de assistência ao contribuinte, mediante o qual se pode beneficiar de um serviço de assessoria fiscal gratuito ou com taxas reduzidas, de que podem beneficiar contribuintes com baixos rendimentos e que tenham um litígio com a administração tributária, benefício que pode assumir a representação perante a administração tributária, Tribunais ou auditorias²⁰⁷.

No que respeita o exercício dos poderes, nos termos da secção § 7811 do IRC, exercida num quadro de independência funcional. O *National Taxpayer Advocate* mediante pedido do contribuinte, designa um advogado para prestar assistência ao contribuinte, e acção pode resultar:

- (i) Uma ameaça imediata de acção adversa²⁰⁸;
- (ii) Um atraso de mais de 30 dias para dirimir o litígio²⁰⁹;

²⁰⁴ *Ibidem*, pp. 59.

²⁰⁵ *Ibidem*, pp. 59.

²⁰⁶ *Ibidem*, pp. 59.

²⁰⁷ *Ibidem*, pp. 59.

²⁰⁸ Cfr. Internal Revenue Code – secções § 7811 (a) (2) (A).

- (iii) Incorre ao contribuinte os custos significativos (incluindo taxas de representação profissional)²¹⁰;
- (iv) Lesão irreparável, ou impacto negativo de longo prazo sobre o contribuinte, que seja inaceitável em termos de justiça²¹¹.

No entanto, o *National Taxpayer Advocate* elabora dois relatórios em cada ano, o primeiro é dirigido ao *Committee on Ways and Means of the House of Representatives* e ao *Committee on Finance of the Senate*, a relatar os objectivos preconizados de forma completa e substancial, incluindo informações estatísticas, e o segundo relatório visa reportar às mesmas entidades os objectivos a realizar no ano fiscal em causa²¹².

2.3.1.2 Canadá

No Canadá também existe a figura do defensor do contribuinte (*Taxpayers' Ombudsman*), órgão nomeado pela primeira vez em 21 de Fevereiro de 2008, pelo Ministro da Receita Nacional, cujo exercício deve se desenvolver num quadro de autonomia administrativa, que visa essencialmente garantir o aumento da responsabilidade da administração tributária bem como, estabelecer um tratamento justo e equitativo aos contribuintes²¹³. Neste caso, o *Taxpayer Ombudsman*, aproxima-se da figura do *Taxpayer Advocate* dos Estados Unidos da América.

Quanto ao âmbito material do *Taxpayer Ombudsman* está fortemente associado a algumas das disposições prevista no *Taxpayer Bill of Rights*, apesar disso, extremamente alargado. Tem ainda como funções: (i) Identificar e analisar questões sistémáticas e emergentes relacionadas com temas de serviço que tenham impacto negativo nos contribuintes; (ii) Facilitar o acesso

²⁰⁹ Cfr. Internal Revenue Code – secções § 7811 (a) (2) (B).

²¹⁰ Cfr. Internal Revenue Code – secções § 7811 (a) (2) (C).

²¹¹ Cfr. Internal Revenue Code – secções § 7811 (a) (2) (D).

²¹² Cfr. Internal Revenue Code – secções § 7803 (c) (2) (B) / (ii).

²¹³ Cfr. CANADA Minister of National Revenue-News Release, Disponível em <http://www.oto-boc.gc.ca/nr080221-eng.pdf>.

dos contribuintes a mecanismos de correcção; (iii) Fornecer informação aos contribuintes sobre o seu mandato²¹⁴.

Dessa feita, o *Taxpayer Ombudsman* no final de cada ano apresenta um relatório completo das suas actividades, realizadas no ano fiscal anterior, ao Ministro das Finanças e ao Conselho de Direcção do *Canada Revenue Agency* (CRA), e que será remetido uma cópia ao Parlamento, pelo Ministro das Finanças²¹⁵.

2.3.1.3 Espanha

No espaço europeu, particularmente no espanhol o problema das garantias dos contribuintes na perspectiva institucional é concretizada por *el Consejo para la Defensa del Contribuyente*, nos termos do art. 34.º, nº 2 da Lei n.º 58/2003, da Lei Geral Tributária.

Trata-se de um órgão do Ministério das Finanças, apesar de incorporar a estrutura hierárquica do Ministério das Finanças, não se coloca em causa a imparcialidade desta unidade orgânica. Segundo defende FERNANDO SERRANO ANTÓN entende que « *Este marco el Defensor del Contribuyente trata de ser um instrumento imparcial, ágil y eficaz de resolución de conflictos tributarios. Se trata en definitiva de crear una nueva cultura administrativa, en la que las relaciones entre fisco y contribuyente se equilibren, y en el que se den las condiciones de confianza mutua, para así incrementar los niveles de cumplimiento voluntario* »²¹⁶.

Do ponto de vista de exercício o art. 3º do Real Decreto n.º 1676/2009, enumera as funções do *Consejo*, e que são os seguintes:

²¹⁴ Cfr. CANADA Minister of National Revenue-News Release, Disponível em <http://www.oto-boc.gc.ca/nr080221-eng.pdf>.

²¹⁵ Neste relatório, caso seja reportado informação desfavorável a alguma pessoa ou organização, será dada a oportunidade para se defender, no qual integrara ainda que resumida no referido documento a inclusão de qualquer informação de carácter pessoal obedera o previsto na lei de acesso à informação e de privacidade, sendo também um dos aspectos que distingue do *Taxpayer Advocate* dos Estados Unidos da América.

²¹⁶ Cfr. ANTÓN, FERNANDO SERRANO-La experiencia del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid. *La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente em Espanã*. 1.ª Edição. Madrid, Editorial Aranzadi, 2007.pp.130. citado por JORGE NELSON DOS SANTOS DOMINGUES, ob., cit., pp. 53.

- (i) Atender às reclamações dos contribuintes²¹⁷;
- (ii) Recolher e testar as informações necessárias sobre as queixas²¹⁸;
- (iii) Apresentar relatório dos órgãos afectados pela administração tributária para revisão das suas decisões²¹⁹;
- (iv) Desenvolver propostas e relatórios sobre sua própria iniciativa em relação ao papel a defesa do contribuinte²²⁰;
- (v) Elaborar um relatório anual que reflecta as medidas tomadas ao longo do ano, incluindo regulamentos ou outras medidas sugeridas²²¹;
- (vi) Aconselhar o Secretário de Estado das Finanças e do Orçamento na resolução das reclamações e sugestões solicitadas²²²;
- (vii) Propor ao Secretário de Estado das Finanças e do Orçamento, por meio do Presidente do Conselho de Defesa do Contribuinte a modificação de regulamento ou adopção de outras práticas pertinentes para melhorar a defesa dos direitos dos contribuintes²²³.

Ora, art. 7.º n.º 3 do Real Decreto n.º 1676/2009 estabelece que as reclamações e sugestões apresentadas ao Consejo não são consideradas recurso administrativo, bem como a interposição deste não suspende a tramitação de qualquer procedimento administrativo, não interrompe os prazos, não condiciona o exercício de outros direitos.

Assim, o *Consejo* anualmente elabora um relatório das actuações por si levadas a cabo no exercício das suas atribuições, tal como acontece nos ordenamentos jurídicos acima referidos.

2.3.2 Garantias Administrativas

Já tivemos oportunidade de nos debruçar minuciosamente sobre as garantias dos particulares de natureza administrativa, vamos aqui privilegiar

²¹⁷ Cfr. al. a) art. 3º do Real Decreto n.º 1676/2009.

²¹⁸ Cfr. al. b) art. 3º do Real Decreto n.º 1676/2009.

²¹⁹ Cfr. al. c) art. 3º do Real Decreto n.º 1676/2009.

²²⁰ Cfr. al. e) art. 3º do Real Decreto n.º 1676/2009.

²²¹ Cfr. al. f) art. 3º do Real Decreto n.º 1676/2009.

²²² Cfr. al. g) art. 3º do Real Decreto n.º 1676/2009.

²²³ Cfr. al. h) art. 3º do Real Decreto n.º 1676/2009.

àqueles direitos “exclusivos” dos contribuintes ou então aplicáveis aqueles sujeitos obrigados a um *facere* para administração tributária, observando, ainda que alguns desses direitos são proporcionais as garantias gerais dos particulares, não sendo da mudança de actores (o órgão decisor continua ser administração), senão as de acrescentar especificidades. Contudo os direitos que já estudamos exaustivamente, nomeadamente o direito à informação, direito de reclamação e o direito ao recurso hierárquico, a sua referência aqui seria repetitiva.

Assim temos apenas de assinalar as especificidades em termos do seu conteúdo, pois a nosso ver manifestam alguns detalhes essenciais a nossa dissertação.

Vejamos, então, quais são esses direitos.

2.3.2.1 Direito à juros indemnizatórios

A primeira garantia dos contribuintes de natureza administrativa a merecer a nossa atenção diz respeito ao direito à juros indemnizatórios. Tal como sabemos, o Estado arrecada receitas resultante dos tributos, pagos pelos contribuintes, neste relação jurídico-tributária pode acontecer que o contribuinte efectue indevidamente o pagamento do imposto²²⁴ e ficando a administração tributária com a quantia indevida do contribuinte.

De acordo com o estatuído no art.53.º n.º 1 do CGT, «*São devidos juros indemnizatórios sempre que se determine, em reclamação administrativa, impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que tenha resultado pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*».

Ao lado desta situação de erro imputável aos serviços, prevê ainda a lei o direito à juros indemnizatórios quando o imposto não for reembolsado ou restituído ao contribuinte no prazo de sessenta dias, desde a data da decisão da anulação do imposto²²⁵.

²²⁴ o imposto indevido será o imposto que carece de um dos elementos constitutivos do conceito de imposto, por isso, concede ao contribuinte o direito de reembolso e a devida compensação do montante pago título de imposto.

²²⁵ Cfr. art.53.º n.º 2, do CGT.

Portanto, o direito à juros indemnizatórios, pode resultar, por um lado, de um erro do serviço na identificação do contribuinte ou no cálculo do montante em dívida, por outro lado, no atraso do reembolso ou restituição do imposto ao contribuinte.

O pagamento dos juros indemnizatório é requerido por meio de reclamação administrativa ou recurso hierárquico, bem como, por impugnação judicial²²⁶, porém, caso o pagamento dos juros indemnizatórios não tenha sido solicitado nos instrumentos acima referidos, pode ser ainda requerida nos sessenta dias tratando-se das garantias administrativas (reclamação e recurso hierárquico)²²⁷, e no caso das garantias jurisdicionais (impugnação judicial) pode ser requerido no prazo de execução do julgamento²²⁸.

Nos termos do n.º 8 do art. 53.º do CGT, os juros indemnizatórios são contabilizados dia a dia a contar da data da prestação tributária até que seja reembolsado ou restituído os valores devidos ao contribuinte, com isso, quanto mais a administração tributária retardar o reembolso ou restituição mais benefício terá o contribuinte.

2.3.2.2 Direito a juros de mora

O direito a juros de mora é outra garantia de natureza administrativa a merecer a nossa atenção, este direito é estudado em conexão ou como corolário do direito à juros indemnizatórios²²⁹.

Nos termos do art. 23.º n.º 1, al. q) do CGT, «*constituem garantias gerais do contribuinte o direito a juros de mora em caso de atraso injustificado no cumprimento das decisões judiciais*».

O direito à juros de mora cumpre, no essencial, duas funções: proporcionar ao contribuinte o retorno do valor pago; compensar o contribuinte do tempo que ficou privado do acesso do valor pago²³⁰.

²²⁶ Cfr. n.º 3, art. 53.º do CGT.

²²⁷ Cfr. n.º 4, art. 53.º do CGT.

²²⁸ Cfr. art. 53.º n.º 5 do CGT.

²²⁹ Cfr. NABAIS, JOSÉ CASALTA., *ob. cit.*, pp. 339.

Aproveitamos para fazer a nossa crítica pois o legislador ordinário limita-se a referir o direito a juros de mora na perspectiva das garantias gerais dos contribuintes e não dedica um artigo que define o regime jurídico, apesar do artigo 52.º do CGT, estabelecer um regime jurídico próprio sobre os juros de mora, nos parece que este artigo diz respeito a juros de mora a favor da administração tributária e não a favor do contribuinte, logo ficamos sem saber como contabilizar os juros de mora, bem como o propósito do legislador ao ignorar esta situação.

Assim, no que diz respeito a contabilização dos juros de mora, pensamos que a resposta desta questão passa necessariamente pelo regime do juros indemnizatórios, ao abrigo do disposto no n.º 8 do art. 53.º do CGT, portanto, ao nosso ver só não será assim se aplicarmos o art. 52.º do CGT, por um argumento a *fortiori*, pois a previsão normativa do art. 52.º do CGT, como acima dissemos corresponde a juros de mora a favor da administração tributária, para ilustrar vejamos apenas o conteúdo do n.º 1 do artigo em questão «*Não sendo paga no mês do vencimento qualquer das prestações ou a totalidade de qualquer dívida tributárias ou constituídas no âmbito de relações jurídicas de direito público, começarão a correr imediatamente juros de mora*».

Assim sendo, estamos em crer que a concretização plena do direito de juros de mora necessita da conexão do direito a juros indemnizatórios.

2.3.2.3 Direito à redução da multa

O direito à redução da multa é uma das garantias a ser analisada, a mesma é procriada de uma contra-ordenação fiscal, isto é, quando o contribuinte não paga o imposto no tempo estipulado, pode constituir uma infracção fiscal, e resultar numa pena de multa por incumprimento da obrigação tributária, que pode ir crescendo por força do juros de mora²³¹.

²³⁰ Do ponto de vista económico o juros é a taxa percentual incidente sobre um valor ou quantia, numa unidade de tempo determinado.

²³¹ Cfr. art. 52.º do CGT

Antes da reforma, o art. 75.º n.º 2, da Lei , que altera o CGT, «*No caso de se efectuar o pagamento do imposto em falta nos 30 dias seguintes ao termo do prazo, a multa fixada será reduzida a metade*».

Actualmente o art. 165.º n.º do CGT « *São reduzidas para 30 % do montante mínimo aplicável as multas pagas espontaneamente pelo infractor, desde que a infracção não constitui crime tributário*»²³².

Assim, caso o contribuinte efectue o pagamento no prazo estabelecido, adquire os benefícios deste direito, que é a redução da multa. Ora, daqui levanta-se a questão de saber qual é a aplicabilidade deste direito? Será imediata ou mediata?

A resposta a essa questão obriga a trazer, alguns pedaços das correntes filosóficas sobre a aplicabilidade imediata de direito. Desta forma, considera-se aplicabilidade imediata a utilidade absoluta das atribuições do direito em questão, ainda que não tenham sido regulamentadas²³³, o que não ocorre no direito de redução da multa, pois necessita que o contribuinte efectue o pagamento no prazo de 30 dias, não sendo totalmente aproveitado caso este prazo excede.

Dito de outro modo, a concretização deste direito é condicionado ao pagamento em tempo. Assim podemos concluir que é um direito de aplicabilidade mediata e temporal.

2.3.2.4 Direito à confidencialidade fiscal

O direito à confidencialidade fiscal é associado ao direito à informação, por isso, é importante tecer algumas considerações sobre o mesmo. Contudo, conforme referido acima, este direito já foi analisado na perspectiva das garantias dos particulares, vamos aqui destacar a especificidade do seu conteúdo no domínio das garantias dos contribuintes, bem como a

²³² Ver também os n.º 1, 2, 3, 4 e 5, do art. 5.º , Decreto Legislativo Presidencial n.º 2/11 de 9 de Julho, sobre o Regime Simplificado de Execuções Fiscais.

²³³ MATOS, MARILENE CARNEIRO, *Direitos e Garantias Fundamentais e Aplicabilidade Imediata* , E-Legis-Revista, n.º 8, p. 66-81, 1ª semestre de 2012, Eletrônica do Programa de Pós-Graduação, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento da Câmara do Deputados, Biblioteca digital câmara dos deputados; <http://inseer.ibict.br/e-legis>; <http://bd.camara.gov.br>.

contrariedade existente relativamente a confidencialidade fiscal, pois se repararmos a especificidade do conteúdo do direito a informação pode coincidir com assuntos íntimos dos contribuintes, por outras palavras, o acesso a informação por um lado e, o direito à reserva de intimidade da vida privada e familiar²³⁴ por outro lado.

O direito à informação vem previsto no art. 23.º al. r) do CGT. O contribuinte tem o direito a ser informado sobre a sua concreta situação fiscal, bem como, a fase que se encontra qualquer procedimento em que o contribuinte esteja envolvido, incluído a data previsível da sua conclusão²³⁵.

Ora, o direito de informação é extensivo aos representantes legais dos contribuintes, a luz do disposto no n.º 2 do art. 31.º da CGT.

A confidencialidade fiscal é manifestada mediante o sigilo fiscal tal como define SALDANHA SANCHES «*proibição que incide sobre os membros da Administração fiscal de darem conhecimento a terceiros da situação fiscal (e por isso patrimonial) dos sujeitos passivos*»²³⁶.

Com efeito, nos termos do art. 86.º do CGT, impõe os funcionários da administração tributária a obrigação de não divulgar os elementos de que tenham conhecimento através da acção fiscalizadora. Assim, o sigilo fiscal traduz-se numa forma de sigilo profissional resultante da relação que se estabelece entre administração fiscal e os contribuintes²³⁷.

²³⁴ Por sinal é um direito fundamental marcado pelo princípio da dignidade, é só olhar na profundidade deste princípio que identificamos a reserva da intimidade da vida privada e familiar. Ora, a noção de vida privada compreende o conceito de intimidade pois são todas as relações pessoais de um indivíduo de natureza familiar ou afectiva, entretanto, abrange também outras espécies de relações de foro profissional ou económico, estatuido no art. 32.º n.º 1 da CRA, nos termos do qual «*A todos são reconhecidos os direitos à identidade pessoal, à capacidade civil, à nacionalidade, ao bom-nome e reputação, à imagem, à palavra e à reserva de intimidade da vida privada e familiar*».

Este direito no plano internacional, encontra-se plasmado na declaração Universal dos Direitos do Homem de 10 de Dezembro de 1948, ao prever que «*ninguém sofrerá intromissões arbitárias na sua vida privada, na sua família, no seu domicílio ou na sua correspondência, sem ataques à sua honra e reputação*». Cfr. CALDEIRA, JOÃO FERNANDO DAMIÃO, ob., cit., pp 234-235.

²³⁵ Nos termos do n.º 3 do art. 65.º do CGT, o pedido de informação solicitado por escrito a resposta será dada no prazo de 30 dias, que pode ser prorrogado quando haja motivos que o justifiquem.

²³⁶ Cfr. SANCHES, J. L. SANDANHA, *Segredo Bancário, Segredo Fiscal: Uma Perspectiva Funcional*, in Revista Fiscalidade n.º 21, Lisboa, Instituto Superior de Gestão Janeiro-Março de 2005, pp 35.

²³⁷ O objectivo é garantir a confidencialidade de um conjunto de dados a que a administração tem acesso sobre a situação pessoal e patrimonial dos contribuintes, cuja divulgação poderia acarretar, prejuízos na esfera jurídica dos contribuintes, Cfr. CALDEIRA, JOÃO FERNANDO DAMIÃO, ob., cit., pp. 138.

Deste modo, cumpre apurar a contrariedade existente entre o direito à informação *versus* direito a confidencialidade, e para tal refere JOAQUIM FREITAS DA ROCHA «em caso de conflito de dois direitos, o intérprete ou aplicador jurídico deve, num desígnio de concordância prática, procurar harmonizá-los, nunca pos-tergando um ou outro»²³⁸.

Na mesma senda, o legislador constituinte não ficou atrás, ao estabelecer que o direito de acesso aos arquivos e registos administrativos deve compatibilizar-se com o ritual do sigilo profissional, particularmente, nas matérias relativas à segurança e defesa, ao segredo de Estado, à investigação criminal e à intimidade das pessoas²³⁹.

Ordenamento jurídico impõe a determinadas pessoas o dever de guardar segredo sobre factos não públicos que tomaram conhecimento no exercício das suas funções²⁴⁰, para estes efeitos, pensamos nos dados que constituem elementos reveladores da capacidade contributiva, designadamente os rendimentos, despesas ou bens de que são titulares.

Entretanto, como acima dissemos, a resolução deste conflito deve passar pela concretização do princípio da concordância prática, que visa harmonizar os interesses em causa, nestes domínios, podemos concluir que o dever de sigilo não deve ser levado ao pé da letra, pois a administração pública pode afastar para o apurar de determinadas questões²⁴¹.

De realçar, por último, que se o dever de sigilo for violado, será o culpado responsabilizado administrativamente pelos danos causados aos particulares, consagrado nos termos do art.75.º, da CRA²⁴².

²³⁸ Cfr. neste sentido, ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *ob.*, *cit.*, pp. 106ss.

²³⁹ Cfr.art. 200.º n.º 4, *in fine* da CRA.

²⁴⁰ Aqui o dever de sigilo abrange a qualquer pessoa que tenha acesso a dados protegidos e não apenas os funcionários e agentes.

²⁴¹ Cfr. Art. 86.º n.º 5, do CGT, « O dever de confidencialidade a que se refere o presente artigo não prevalece, salvo se da lei resultar diferentemente, sobre deveres especiais de colaboração e informação da Administração Tributária para com outras entidades públicas com vista ao cumprimento das atribuições legais destas ».

2.3.2.5 Direito à prescrição e caducidade

Abordagem da caducidade e da prescrição na perspectiva das garantias dos contribuintes obriga que façamos uma breve consideração acerca do fenómeno temporal no contexto jurídico genérico, só assim, estaremos em condições de compreender o âmbito e alcance desta garantia preconizada pelo legislador.

A prática jurídica demonstrou que a estabilidade do ordenamento normativo, a tutela das posições subjectivas deve obedecer limitação temporal, no sentido em que a exigência da segurança jurídica e protecção da confiança é garantida mediante regras de vigência temporal.

Deste modo, como afirma JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, o legislador depara dois caminhos *«por um lado, pode ir continuamente actualizando o arsenal normativo através da emanação de novas normas e procedendo à revogação, expressa ou tácita, das anteriores ou, por outro lado, estabelece ab initio um prazo de vigência das normas que, uma vez decorrido, determinarão a sua caducidade*²⁴³.

Ora, o tempo pressupõe o cômputo²⁴⁴ que consubstancia em ano, mês, semana, dia, hora, minuto, segundo, etc. O que vale por dizer a temporalidade jurídica concretiza-se não apenas ao nível da constituição, modificação ou extinção de situação jurídicas, mas igualmente na esfera de acção de acto das pretensões emergentes dessas situações jurídicas²⁴⁵.

Portanto, o contexto jurídico impõem ao legislador a obrigatoriedade de limitar temporalmente as ocorrências da vida jurídica e de definir prazos, o não aproveitamento introduz uma nova situação ou modifica ou extingue uma situação existente²⁴⁶.

²⁴³ ROCHA, JOAQUIM FREITAS, *ob.*, *cit.*, pp 373.

²⁴⁴ Cfr. art. 279.º do CC.

²⁴⁵ Por exemplo basta pensar no estudante que durante o ano lectivo obtem notas positivas que lhe permite transitar no ano escolar seguinte.

²⁴⁶ ROCHA, JOAQUIM FREITAS, *ob.*, *cit.*, pp 375.

Depois de direccionarmos atenção sobre os prazos no contexto jurídico genérico, vamos dedicar a nossa reflexão particularmente, aos prazos da prescrição e de caducidade aplicável ao direito tributário.

Assim, em termos de ordenação da explanação e do discurso, e de modo a atingir este desiderato, iniciaremos a abordagem dos prazos de prescrição, no qual pretendemos saber o que é a prescrição e porquê é uma garantia do contribuinte?

O primeiro problema a ser levantado é o de saber o que é a prescrição? O problema aqui a ser indagado é delicado, contudo, podemos dizer que a prescrição é um facto jurídico que influencia a relevância de outros factos jurídicos, por isso, pressupõe a verificação simultânea de diversas realidades²⁴⁷, a saber:

- i) Exigência abstracta de uma pretensão;
- ii) Não actuação do titular;
- iii) Decurso do prazo prescricional;
- iv) Não ocorrência de actos interruptivos;
- v) Ausência de causas suspensivas.

Portanto, a prescrição consiste na inacção ou inércia do titular de um dado direito durante um determinado tempo definido para sua invoção, deste modo, a prescrição impede a prática e usufruto de direito.

No que concerne a segunda questão, que é de saber porquê é considerado garantia do contribuinte?

Ora, a resposta desta questão impõe que levantemos outra que é saber quais são as prestações que são susceptíveis de prescrever, entretanto, se olharmos para o art. 63.º do CGT, determina que « *O prazo de prescrição dos tributos, em qualquer caso, de dez anos, que se começam a contar a partir da tada da notificação da liquidação, salvo disposição legal em contrário* ».

Por conseguinte, em termos materiais, são abrangidos pela prescrição os tributos (impostos, taxas e contribuições) bem como os seus proventos (juros compensatórios e de mora)²⁴⁸.

²⁴⁷ *Idem*.

²⁴⁸ Cfr. arts. 56.º e 57.º do CGT.

Como se vê, o prazo de prescrição é o decurso do tempo que o credor tem a seu favor para exigir uma obrigação tributária, assim, a inércia do credor resulta para o contribuinte num direito de não pagar um imposto passando o tempo exigível. Por outras palavras, a prescrição pode assumir dois efeitos: um negativo *non facere* imputável ao credor, e um positivo *facere* que consiste em invocar a ilegalidade do imposto.

Assim, a garantia para os contribuintes circunscreve na impossibilidade da administração fiscal exercer o seu direito de liquidação oficiosa depois do prazo legal.

Por outro lado, levanta-se a questão sobre a contagem do prazo que é o momento em que esta se inicia.

Em busca de resposta julgamos ser importante continuar a digressão pela doutrina portuguesa, particularmente a defendida por JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, que ao longo da nossa dissertação temos estado a indagar nos seus ensinamentos, e para tal, o mesmo apresenta três situações:

- i) A partir do momento da verificação do facto tributário;
- ii) A partir do momento da comunicação do facto tributário ao credor;
- iii) A partir da data do termo do prazo de pagamento voluntário.

No primeiro momento, segundo a doutrina o prazo deverá ser mais longo de modo a permitir acções do credor de liquidação e de cobrança de dívida. Já no segundo momento, a comunicação do facto tributário parece irrelevante, na medida em que a exigibilidade do pagamento da obrigação tributária liquidada não depende de tal facto comunicativo, pois se a liquidação ainda não se efectuou, estaremos perante um problema de caducidade²⁴⁹ do direito à liquidação e não de prescrição.

Por último, o terceiro momento, e neste caso, o prazo deverá ser mais curto, para evitar perpetuar dívidas já liquidadas e pedidas.

Espelhando e tomando como facto assente o previsto no art. 23.º da Lei n.º 7/11 de 16 de fevereiro, sobre o regime geral das taxas, adicionando o

²⁴⁹ Cfr. art. 22.º (Caducidade), da Lei n.º 7/11 de 16 de fevereiro, sobre o regime geral das taxas, «o direito de liquidar as taxas caduca se a liquidação não for validamente notificada ao sujeito passivo, no prazo de cinco anos, a contar da data em que o facto tributário ocorreu».

disposto no art. 63.º n.º 1, *in fine*, do CGT, o legislador adopta o segundo momento, ao estabelecer «dez anos, que se começam a contar a partir da data da notificação da liquidação»²⁵⁰.

Vamos agora, prestar atenção ao prazo na perspectiva da caducidade ou melhor prazo para exercer o direito à liquidação.

Vejamos então, a sua apresentação.

Constitui uma das garantias dos contribuintes o direito de caducidade, associa-se também o poder de determinação do valor do imposto e de outras prestações tributárias, e quando o credor não pratica determinados actos, neste contexto a obrigação tributária é concretizada mediante operações materiais, praticadas essencialmente pela administração tributária, ora isso, exige a prática de actos, incluindo a comunicação (notificação) ao contribuinte dentro dos cinco anos, não sendo praticado considera-se caducado o direito a liquidação do tributo²⁵¹.

Nesta matéria, estatui o art. 62.º n.º 1 do CGT, nos termos do qual, «Só pode ser liquidado tributo nos cinco anos seguintes àquele a que a matéria colectável respeite».

Trata-se de um prazo que impinge-se administração tributária de não perder de vista, pois se não praticar os actos devidos perde a oportunidade de usufruir do direito do tributo.

Parece-nos oportuno saber, como se processa o cômputo do referido prazo?

Quanto ao início de contagem o próprio CGT, apresenta vários critérios a ter em consideração na contagem do prazo e para tal começa a contar-se no seguinte:

- i) Nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário²⁵²;

²⁵⁰ Neste sentido coube a crítica supra, pois se o credor tributário já liquidou a obrigação em causa é porque já tem conhecimento do facto genérico, assim, não faz sentido depender o começo do prazo prescricional do momento da apresentação de dados ou declarações. Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *ob. cit.*, pp. 390.

²⁵¹ *Idem*.

²⁵² Cfr. n.º 2/primeira parte, do art. 66.º do CGT.

- ii) Nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu²⁵³;
- iii) Nos benefícios fiscais condicionados, a contagem do prazo de caducidade inicia-se no termo do prazo para o cumprimento da condição²⁵⁴;
- iv) No caso de benefícios fiscais contratuais, o prazo de caducidade conta-se conforme os casos, a partir da declaração de nulidade, inexistência, resolução ou anulação do contrato²⁵⁵.

Tal como acontece em alguns ordenamentos jurídico (Portugal), normador nacional não acolhe o princípio *actio nata*, começando a contabilizar o prazo, em regra, a partir do facto tributário e não a partir do momento em que o direito pode ser exercido²⁵⁶.

2.3.3 Garantias jurisdicionais (jurisdição tributária)

Nesta fase do nosso estudo vamos procurar, de modo analítico, abordar a evolução, organização e as ferramentas que a jurisdição tributária tem hoje em dia ao seu dispor e que, como veremos mais adiante, integram o arsenal garantístico dos contribuintes.

2.3.3.1. Ordem jurisdicional tributária

Como já se afirmou, as garantias jurisdicionais caracterizam-se por ser um conjunto de instrumentos processuais que visam tutelar, de forma plena e efectiva, os direitos e interesses legítimos dos particulares.

²⁵³ Cfr. n.º 2.º / segunda parte, do art. 66.º do CGT.

²⁵⁴ Cfr. n.º 4 do art. 66.º do CGT.

²⁵⁵ Cfr. n.º 5 do art. 66.º do CGT.

²⁵⁶ Sendo assim, corremos risco de ter um regime lacunoso e de algumas injustiça, tal como padece o ordenamento jurídico Português, pois afirma JOAQUIM FREITAS DA ROCHA que, «*parece-nos que estamos em presença de um regime-além de lacunoso, pois parece ter-se esquecido dos tributos que não sejam impostos-consagrador de alguma injustiça, uma vez que indicia uma desigualdade de armas procedimentais e alguma incoerência normativa, principalmente se tivermos em vista que muitas vezes o credor está dependente da colaboração do contribuinte e não pode actuar enquanto este não apresentar a respectiva declaração, nem enquanto não passar o prazo para ele o fazer*».

No que respeita a este tema, importa, desde logo, procurar saber qual é a configuração da jurisdição fiscal, do ponto de vista constitucional e do ponto de vista legal?

Em busca de resposta, passaremos a nossa reflexão a oscilar, forçosamente, entre o direito constituído antes da reforma e após a reforma (Código Geral Tributário e Código de Processo Tributário, aprovado em Junho de 2014) sem quaisquer pretensões de encontrar soluções mágicas e definitivas.

Em 1975, com aprovação da Lei Constitucional da República Popular de Angola, o legislador constitucional, apesar do regime e da forma conturbada de transição, não esqueceu da exigência constitucional de consagrar uma ordem jurisdicional. Isto é, atribui ao Tribunal Popular Supremo e demais Tribunais competência para garantir a justiça, ao abrigo do disposto nos art.72.º a 76.º da LCRPA e, posteriormente, a correspondente configuração, ao nível infra-constitucional da sua previsão, aquando da entrada em vigor da Lei n.º 18/88 de 31 de Dezembro sobre o Sistema Unificado de Justiça que, em nosso entendimento, esta lei deu sinais, ainda que de modo reservado, sobre a jurisdição tributária, na medida necessária, ao estabelecer nos termos do art. 31.º n.1, al. d) da Lei n.º 18/88 de 31 de Dezembro, que compete a sala do civil e administrativo conhecer matéria fiscal aduaneira dos recursos interpostos.

De modo a garantir a eficiência na sindicância dos actos da administração pública, em especial da administração tributária, foi aprovada a Lei n.º 17/90, de 20 de Outubro, sobre apreciação dos actos da administração pública²⁵⁷, que concedeu poderes as salas e a Câmara dos Tribunais Provinciais e do Tribunal Supremo, para apreciar matérias inerentes a acção da administração pública e à fiscalização dos actos que envolvam nomeação ou contratação de funcionários da Administração Pública, nos termos do art. 27.º da Lei n.º 17/90 de 20 de Outubro.

Com a aprovação da Lei de revisão constitucional, a Lei n.º 12/91 de 6 de Maio, admitia-se previsivelmente a concretização da justiciabilidade dos

²⁵⁷ Cfr. PACA, CREMILDO, *Direito do Contencioso Administrativo Angolano*, Almadina, 2008. pp.48ss; FONSECA, ISABEL CELESTE/AFONSO, OSVALDO DA GAMA, *ob. cit.*, pp. 44-45.

actos administrativos, pois, o art. 81.º estabelece que os tribunais deveriam decidir sobre a legalidade dos actos administrativos.

CREMILDO PACA refere que, esta Lei de revisão constitucional veio dar cobertura e efectivação, quer no âmbito material, bem como no âmbito da organização jurisdicional administrativa angolana²⁵⁸.

A partir desta base associada a jurisdição administrativa, chegamos finalmente a jurisdição tributária no rigor.

Ao olharmos para a história da jurisdição tributária angolana, julgamos ter o seu berço na Lei Constitucional da República de Angola de 1992, portanto, a concepção de um quadro de justiça tributária é manifestada no n.º 3 do art. 125.º da LC. Nasce, deste modo, ainda que do ponto de vista formal a jurisdição tributária no ordenamento angolano.

Ora, o primeiro sinal para concretização efectiva da jurisdição tributária é patente com a provação do Código Aduaneiro pelo Decreto executivo n.º 5/06 de 4 de Outubro de 2006, que dedica a secção II, entre os arts. 218.º a 223.º, o alinhamento da organização da jurisdição tributária independente da jurisdição administrativa, nos Tribunais de 2ª instância, daqui nasce a luz no fundo do túnel e o compromisso de maior participação jurisdicional.

Como já notamos, e tal como o legislador ordinário compreendeu, é aprovado o Decreto Executivo n.º 123/07, de 31 de Dezembro, que cria em cada uma das circunscrições aduaneiras, a Sala do Contencioso Fiscal e Aduaneiro Junto dos respectivos Tribunais Provinciais.

A partir desta base, observa-se aquilo que promovia a garantia de impugnação e de recorrer aos tribunais, contra todos os actos que violem os seus direitos²⁵⁹, ou melhor do direito a tutela jurisdicional efectiva.

No início do século XXI, designadamente, em 2010 é aprovada a primeira Constituição da República de Angola, que promove uma alargada jurisdição tributária e reiterou a anterior posição do constituinte sobre a configuração de forma singular do Tribunal fiscal, isto é, concede competência própria em razão da matéria, assumidamente distinta da matéria administrativa.

²⁵⁸ Cfr. PACA, CREMILDO, *ob. cit.*, pp. 49.

²⁵⁹ Cfr. art. 43.º da Lei Constitucional da República de Angola de 25 de Agosto de 1992.

Podemos verificar isso mesmo através do disposto no art. 125.º n.º 3 da Lei Constitucional, que estabelecia que «*Nos termos da lei podem ser criados tribunais militares, administrativos, de contas, fiscais, tribunais marítimos e arbitrais*».

Por outro lado, a versão actual do texto constitucional, concretamente da CRA de 2010, no art. 176.º, n.º 3, da CRA, prevê que «*Pode ser criada uma jurisdição administrativa, fiscal e aduaneira autónoma, encabeçada por um Tribunal superior*». Numa linha evolutiva, fica assente a posição do legislador constitucional sobre a migração de competência, ao afirmar ao longo dos dois últimos diplomas constitucionais (LC de 1992 e a CRA de 2010), a possibilidade de ser criado Tribunais fiscais, revelando, sobretudo, vontade de garantir a eficiência da justiça tributária e concretizar as garantias dos contribuintes.

Contudo, apesar do alargamento da jurisdição tributária e da sua utilidade, é oportuno fazermos a nossa crítica, na medida em que, o legislador constitucional demonstra uma visão redutiva, ao condicionar a instutucionalização dos Tribunais fiscais, mediante a vontade do legislador ordinário.

De acordo a doutrina defendida por RICARDO FERREIRA, «*o legislador constitucional categoriza estes Tribunais não com um intuito impositivo, mas sim, optativo. Isto é, apesar da aparente inflexão, a verdade é que a existência destes Tribunais continuava a enformar-se num quadro de eventualidade, o qual teria de se fundamentar num critério de oportunidade. O mesmo será dizer, então, que continuaria a ser determinante a vontade do legislador ordinário*»²⁶⁰.

É, nessa esteira, que pensamos que o Tribunal Supremo continua a conservar a jurisdição tributária de última instância ou Suprema, a verdade é que o legislador constitucional admite avançar, ao nível jurisdicional superior, mas recua, no plano ordinário.

²⁶⁰ FERREIRA, RICARDO NOGUEIRA DAS NEVES DE MATOS, *Autonomia e limites da jurisdição Tributária*, Dissertação de Mestrado em Direito Tributário e Fiscal, Universidade do Minho, 2012. pp.22.

Por isso é que continuamos a verificar situações jurídicas de redução jurisdicional, por exemplo: muito recentemente a resolução n.º 14/13 de 24 de Abril, alterou a organização do Tribunal Supremo, as Câmaras do Tribunal Supremo em secções e, particularmente, a jurisdição administrativa, fiscal e aduaneira foi enquadrado na 3.ª secção, sendo a única secção que aprecia as questões administrativa, fiscal e aduaneira, ao passo que as demais câmaras possuem várias secções²⁶¹.

Depois de analisarmos a jurisdição tributária na perspectiva constitucional, entremos agora no domínio infra-constitucional.

O problema que aqui se coloca, é como definir o âmbito da jurisdição tributária²⁶².

A jurisdição tributária compreende todas as questões de natureza fiscal e aduaneira que forem enviadas à ordem judicial da sala do contencioso fiscal e aduaneiro. Tal entendimento resulta da leitura do art.18.º CPT e do art. 219.º do CA.

Convém notar, que a jurisdição fiscal integra a ordem jurisdicional comum²⁶³, que são os tribunais comuns, assim, pode-se dizer que fazem parte da jurisdição fiscal os seguintes tribunais:

²⁶¹ Neste aspecto as Câmaras do Tribunal Supremo se organizam no seguinte: (i) Câmara Criminal: 1.ª Secção; 2.ª Secção; 3.ª Secção. (ii) Câmara Cível, Administrativo, Fiscal e Aduaneira: 1.ª Secção Cível; 2.ª Secção Cível; 3.ª Secção Administrativo, Fiscal e Aduaneiro. (iii) Câmara do Trabalho: 1.ª Secção; 2.ª secção. (iv) Câmara da Família, Secções e Menores: 1.ª Secção Família; 2.ª Secção Secções e Menores.

²⁶² Como vimos, o percurso histórica da nossa legislação, incorporação a jurisdição tributária na jurisdição administrativa, será que a jurisdição tributária distingue-se da jurisdição administrativa? Na abordagem da relevância desta questão, convém começar por concretizar o conceito de jurisdição, tal conceito pode ser perspectivada dum ponto de vista funcional e organizatória: do ponto de vista funcional, a jurisdição é actividade que visa aplicação do direito, no âmbito da resolução de litígios. Por outras palavras, é o poder que os tribunais detêm para declarar, aplicar e impor coercivamente o Direito.

No que respeita a perspectiva organizatória, a jurisdição é a delimitação concreta do plano de intervenção de cada ordem jurisdicional, impedindo que aplicação do direito seja concretizada indiscriminadamente, sem uma estrutura organizatória, pré-definida capaz de concretizar as atribuições dos Tribunais.

Dito isto, podemos assim apontar alguns sinais axiológico de distinção entre a jurisdição administrativa e a jurisdição tributária, reconhecendo-se eventualmente outros, procuremos analisá-los individual e sumariamente.

Começando pelas características de aproximação, temos, então, duas funções estaduais, a este respeito, são responsáveis pela pratica de actos individuais e concreta que subordina-se à Constituição e lei, que prosseguem interesses públicos. Estes ao nosso entendimento, são elementos que aproximam as características das duas funções.

²⁶³ Percebe-se da leitura do art.18.º CPT e do art. 219.º do CA.

- (i) Tribunais Provinciais - que têm a sala do contencioso fiscal e aduaneiro²⁶⁴;
- (ii) Tribunais Supremo - que é a instância superior de recurso dos litígios quando são resolvidos em primeira instância pelos Tribunais Provinciais²⁶⁵.

Quanto à estrutura, o Tribunal provincial encontra-se estruturalmente dividido por várias salas, porém, a que mais interessa para a nossa dissertação, é a sala do contencioso fiscal e aduaneiro. Esta sala funciona em formação de três juízes de direito²⁶⁶, um dos juizes de direito ocupa o cargo de presidente, caso seja designado pelo juiz presidente do Tribunal provincial²⁶⁷. Podemos, também, referir o art.222.º do CA. (secção da sala do contencioso fiscal).

Já o Tribunal Supremo, encontra-se estruturalmente dividido por quatro câmaras, especialmente a câmara cível, administrativo, fiscal e aduaneiro, que por sua vez, desdobra-se em três secções, sendo que a 3ª secção compreende a jurisdição administrativa, fiscal e aduaneira²⁶⁸.

Uma outra questão a referir, é a competência, pois, a esse propósito afirma JOAQUIM FREITAS DA ROCHA que «a competência nada mais é do que a parcela de jurisdição de que cada tribunal é titular»²⁶⁹.

De acordo a fonte histórica do direito angolano, especialmente, a jurisprudência portuguesa do TCA, a competência dos Tribunais equivale aos limites dentro dos quais cada Tribunal pode exercer a função jurisdicional, manifestado no modo em que os tribunais desdobram o poder jurisdicional²⁷⁰.

Sendo assim, coloca-se a questão de saber a quem os contribuintes podem intentar uma determinada acção?

²⁶⁴ Cfr. art. 220.º, CA e art. 18.º, CPT.

²⁶⁵ Cfr. Art.21.º n.º 3, al. b), da lei 13/11 de 18 de Março, lei orgânica do tribunal supremo, art.18.º n.º 4 al. a) do CPT.

²⁶⁶ Cfr. art.221.º n.º 1, do CA.

²⁶⁷ Cfr. art. 221.º n.º 2 do CA.

²⁶⁸ Cfr. Resolução n.º 14/13 de 24 de Abril, altera a organização do Tribunal Supremo, ponto 1.º.

²⁶⁹ Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS. *Ob., cit.*, pp. 239.

²⁷⁰ V. acórdão do TCA de 19 de Janeiro de 1999.

A competência dos tribunais compreende quatro perspectivas de gestão de competências, preenchidas em competência em razão da matéria (i), do território (ii), do valor (iii) e da hierarquia (iv).

(i) Competência tributária em razão da matéria.

A sala do contencioso fiscal e aduaneira do Tribunal provincial de Luanda e a câmara do Tribunal Supremo serão competentes, em razão da matéria, quando os litígios em questão sejam administrativos de natureza fiscal, nomeadamente:

- a) Acções de impugnação;²⁷¹
- b) Acções de simples declaração;²⁷²
- c) Acções condenatórias²⁷³;
- d) Acções derivados de contratos fiscais²⁷⁴;
- e) Acção de responsabilidade civil extracontratual²⁷⁵;
- f) Pedidos com os seguintes objectivos²⁷⁶:
 - Pedido de intimação para prestação de informação;
 - Pedidos de consulta de documentos ou passagem de certidões.
- g) Recursos jurisdicionais para o Tribunal Supremo²⁷⁷.

Por fim, o outro aspecto a referir em particular é inerente ao Tribunal Supremo, pois, possui, a título excepcional, competência primária (primeiro grau de jurisdição)²⁷⁸, em razão da matéria, na câmara do civil, administrativo, fiscal e aduaneiro, todos os processos que a lei estabelece devem ser

²⁷¹ Por exemplo, acção de impugnação dos actos administrativo lesivos dos particulares praticado, no exercício dos seus poderes legais, por qualquer órgão do executivo, dirigentes máximos de qualquer órgãos da alfândigas, da administração directa e indirecta e dos presidentes de pessoas colectivas de âmbito nacional, no âmbito da administração tributária; art. 18.º nº 2, al. a) do CPT.

²⁷² Tal como, acção para o reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos em sejam demandadas órgão públicos, nos termos do art. 18.º nº 2, al. b) do CPT.

²⁷³ Cfr. É o casos do art. 18.º nº 2, al. c) do CPT.

²⁷⁴ V. n.º 2, al. d) do art. 18.º do CPT.

²⁷⁵ Para ilustrar, acção de responsabilidade civil extracontratual da administração tributária por actos ou omissões dos seus órgão e respectivas titulares, funcionarios ou agentes, art. 18.º nº 2, al. e) do CPT, este meio visa concretizar o imperativo constitucional previsto no art. 75.º da CRA.

²⁷⁶ Cfr. al. f) do n.º 2 do art. 18.º do CPT.

²⁷⁷ V. art. 18.º do n.º 4, al. a) e b) do CPT.

²⁷⁸ Cfr. FONSECA, ISABEL CELESTE/AFONSO, OSVALDO DA GAMA. *ob.,cit.*, pp. 56.

encaminhados a sua própria jurisdição administrativa, fiscal e aduaneira²⁷⁹. Veja-se o caso dos arts. 5.º n.º 2 e 34.º n.º 3 da Lei n.º 13/11 de 18 de Março, Lei Orgânica do Tribunal Supremo, que confere poder de julgar as causas que não estejam atribuídas a outras câmaras.

(ii) Competência tributária em razão do território

Neste ponto, cumpre saber o local em que se praticou o acto a ser impugnado, ou melhor, onde é que uma acção deve ser intentada.

No âmbito de cada jurisdição do mesmo grau²⁸⁰, a repartição do poder de julgar faz-se em função do território, estabelece-se um elemento de conexão entre uma área geográfica própria de competência e, as acções a serem intentadas com o intuito de facilitar o acesso aos tribunais e realizar uma boa administração da justiça.

As regras sobre distribuição da competência territorial nos termos do art. 20.º n.º 1, do CPT, prevê como critério o seguinte:

- a) Critério da área do órgão da administração tributária²⁸¹;
- b) Critério da área do domicílio ou residência do requerente²⁸²;
- c) Critério da área da providência cautelar intentada²⁸³;
- d) Critério da área dos bens abrangidos pela providência cautelar²⁸⁴;
- e) Critério da área de inspecção²⁸⁵;

Convém, ainda realçar que n.º 2 do art. 20.º do CPT, estabelece que *«caso a competência territorial do tribunal não possa ser determinada em função de qualquer dos critérios referidos no n.º 1, considera-se competente a Sala do Contencioso Fiscal e Aduaneiro do Tribunal Provincial do domicílio do contribuinte»*.

²⁷⁹ Idem., pp. 56.

²⁸⁰ Entende-se por jurisdição do mesmo grau os tribunais com competência para apreciar processo da mesma instância por exemplos: os Tribunais provinciais.

²⁸¹ Aqui, entendemos abranger a acção de reconhecimento de direito ou interesse legalmente protegido (al. b) n.º 1 do art.20. CPT) e acção condenatória à realização de prestação material protegido (al. c) n.º 1 do art.20. CPT).

²⁸² Cfr. art. 20.º al. d) do CPT.

²⁸³ Cfr. art. 20.º al. e) do CPT.

²⁸⁴ Cfr.art. 20.º al. f) do CPT.

²⁸⁵ Sobre este critério são os casos de pedido de autorização judicial de acesso ao domicílio do contribuinte, a quebra do sigilo profissional, art. 20.º al. g) do CPT.

De resto, possibilita manter a unidade e a coerência da concepção da organização judiciária angolana.

(iii) Competência tributária em razão do valor.

A utilidade económica de um processo, tem um sentido prático de enorme relevância, pois, permite aferir o valor da questão a ser apreciado pelo Tribunal, desde logo, permite determinar as causas que podem ser julgadas nos Tribunais de primeira instância, bem como, as que merecem subir em sede de recurso para o Tribunal Supremo.

Neste domínio, não se distinguem formas processuais em razão do valor, apenas afere-se para efeitos de apreciação da questão por um tribunal superior, ou seja, para efeitos de recurso²⁸⁶.

Nos termos do art.2.º, nº 2 da Lei nº 9/2005 de 17 de Agosto, sobre actualização de custas judiciais e da alçada dos Tribunais, determina que a alçada do Tribunal provincial é de 8.000 UCF, sendo que, a jurisdição tributária (Tribunal tributário), por via de regra, se encontra agregada a jurisdição comum, por isso, fácil se concluir que a alçada da Sala do Contencioso Fiscal e Aduaneiro junto dos Tribunais Provinciais é de 8.000 UCF.

Por outro lado, a alçada do Tribunal Supremo correspondente à que se encontra estabelecida, no art. 2.º, n.º 1 da Lei nº 9/2005 de 17 de Agosto, sobre actualização de custas judiciais e da alçada dos Tribunais, que é de 16.000UCF.

Portanto, poucas dúvidas se geram quanto ao domínio da competência em razão do valor, sendo necessário proceder a uma interpretação actualizada tendo em conta a reforma da justiça em curso.

(iv) Competência tributária em razão da hierarquia.

A distribuição da competência, em razão da hierarquia, distingue-se em função da matéria que é objecto do processo²⁸⁷, permitindo definir a prioridade de intervenção de um dado tribunal.

²⁸⁶ Tal como acontece no processo civil a forma do processo pode assumir a forma de ordinária, sumária ou sumaríssima em função do valor da causa. Citado por ROCHA, JOAQUIM FREITAS, *ob.*, *cit.*, pp. 246.

²⁸⁷ Particularmente a natureza do acto praticado, ou omitido, bem como, da autoridade que praticou o acto em questão.

Assim, a sala do contencioso fiscal e aduaneiro junto do Tribunal provincial, compete-lhe conhecer, em razão da hierarquia, como tribunal de primeira instância, todas as questões jurídico-tributárias, prevista nos termos do art. 18.º n.º 2, als. a), b), c), d) e) e f), do CPT.

Por sua vez, a câmara do civil, administrativo, fiscal e aduaneiro do Tribunal supremo pode conhecer questões quer em primeira instância²⁸⁸, quer em sede de recurso, previsto no art. 18.º n.º 4, als. a) e b) do CPT.

Portanto, o que aqui importa reter é que, em regra, a competência para dirimir os litígios em matéria tributária em primeira instância caberá aos tribunais provinciais comum, importa salientar que essa regra pode ser entendida *cum grano salis*, pois é uma dogmatica tendencial.

2.3.3.2. Os meios de impugnação do contencioso tributário

Depois de termos traçado o quadro organizacional da jurisdição tributária, é de maior interesse focarmos sobre os meios jurisdicionais de garantia dos contribuintes.

A pretensão dos contribuintes dirigidos ao tribunal é veiculada mediante vários meios processuais colocados ao disposto destes. Porém, antes de entrarmos nesta questão dos meios processuais um pouco mais detalhado, cumpre efectuar alguma nota prévia.

Convém esclarecer que é nosso propósito centrar atenção ao processo de impugnação judicial, uma vez que, o processo de impugnação judicial é desde logo o protótipo dos meios jurisdicionais tributários. Por esta razão, compreende-se que lhe dediquemos mais adiante, longa reflexão incluindo a sua tramitação, contudo, importa ainda referir que o recurso jurisdicional que é uma importante garantia dos contribuintes mereceu atenção a parte.

²⁸⁸ As entidades que possuem foro especial, por exemplos: um acto praticado pelo Ministro das Finanças que seja recorrido.

Passemos então a descrever cada um dos meios processuais.

Como qualquer complexo normativo processual, há no processo tributário um conjunto estruturante de meios processuais, tradicionalmente designados em principal e secundário²⁸⁹.

Entre os meios principais sucede o seguinte:

- (i) O processo de impugnação judicial²⁹⁰;
- (ii) Acções (para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária²⁹¹; condenatórias de prestações materiais²⁹²; derivadas de contratos fiscais²⁹³; por responsabilidade civil extracontratual do Estado)²⁹⁴;
- (iii) O processo de execução fiscal.

Entre os meios secundários encontramos o seguinte:

- (i) Intimação para um comportamento²⁹⁵;
- (ii) Providências cautelares²⁹⁶;
- (iii) Impugnação das multas aplicadas em processo de transgressão fiscal²⁹⁷;
- (iv) Recursos jurisdicionais²⁹⁸.

²⁸⁹ Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS, *ob.*, *cit.*, pp. 257.

²⁹⁰ Cfr. art. 54.º do CPT.

²⁹¹ Cfr. art. 89º do CPT.

²⁹² Cfr. art. 90.º do CPT.

²⁹³ Cfr. art. 91.º do CPT.

²⁹⁴ Cfr. art. 93.º do CPT.

²⁹⁵ Cfr. art. 94.º do CPT.

²⁹⁶ Cfr. art. 98.º do CPT.

²⁹⁷ Cfr. art. 103.º do CPT.

²⁹⁸ Cfr. art. 107.º do CPT.

Os vários meios processuais supra citados, podem ser escolhidos em função da finalidade que o contribuinte pretende alcançar, resultante da violação ou omissão da administração tributária²⁹⁹, no caso de houver um erro na escolha da ferramenta processual, por força do princípio da cooperação o Tribunal deverá ordenar a correcção do processo, de modo a permitir que o contribuinte não seja prejudicado pela má escolha do instrumento de defesa³⁰⁰.

2.3.3.3. Direito de impugnação contenciosa directa

Vamos indagar sobre o direito de impugnação contenciosa ou impugnação judicial, contudo, é de maior interesse trazer a colação o art. 29.º da CRA, que tem como epígrafe “*acesso ao direito e tutela jurisdicional efectiva*”, a análise aqui posta têm razão de ser.

Em primeiro lugar, a protecção jurisdicional efectiva realiza a dimensão de juridicidade do poder, essencialmente na proibição da autodefesa e de afirmação do monopólio estatal da coerção. Em segundo lugar, a autonomia do direito de acesso ao direito e tutela jurisdicional, permite fazer funcionar uma tutela dos direitos a vários níveis. Em terceiro lugar, obriga os Tribunais, no exercício das suas funções, o direito geral à protecção jurídica, sobretudo, na defesa de direitos fundamentais lesados directamente por entes públicos³⁰¹.

O acesso ao direito e tutela jurisdicional efectiva, é o alicerce das garantias jurisdicionais especial dos contribuintes, tal como eles se estruturam dogmaticamente, como é sabido, o direito de impugnação contenciosa concretiza-se nos Tribunais que visam essencialmente alcançar a justiça administrativa e fiscal, nos termos do art. 5.º n.º 1, do CPT.

Pois bem, neste contexto, vamos tecer breves considerações acerca do princípio em questão, começando por realçar que o acesso ao direito e tutela

²⁹⁹ Assim, Por exemplo, quando esta em causa um acto de liquidação dos tributos, o meio processual adequado será o processo de impugnação judicial.

³⁰⁰ Cfr. art. 68.º do CPT.

³⁰¹ Cfr. CANOTILHO, J.J. GOMES, *Estados da Conferência das Jurisdições Constitucionais dos Países de Língua Portuguesa*, Luanda, Junho de 2011.

jurisdicional efectiva³⁰² é equiparado a um direito fundamental, e para tal, goza da protecção dos direitos, liberdades e garantias³⁰³, como refere GOMES CANOTILHO «os direitos fundamentais dos cidadãos são protegidos através da abertura da via judiciária, que deve conceber-se como uma garantia sem lacunas»³⁰⁴.

Assim, é lícito afirmar que este direito inculca uma natureza de direito fundamental, natureza esta que, assegura a todos o acesso ao direito e aos Tribunais para defesa dos seus direitos, tomando em conta a respectiva situação económica.

O acesso ao direito e tutela jurisdicional efectiva, reveste-se de duas dimensões: (i) o princípio do acesso ao direito e aos Tribunais; (ii) o princípio da tutela jurisdicional efectiva.

(i) O princípio do acesso ao direito e aos Tribunais, enquanto garantia de defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, assume duas vertentes³⁰⁵:

a) A vertente informativa - que pode traduzir-se na consulta jurídica³⁰⁶;

b) A vertente da protecção jurídica - concretamente a assistência jurídica ou apoio judiciário³⁰⁷.

Isto significa que, em sede da vertente informativa ou também da consulta jurídica que os cidadãos (contribuintes), encarem o Direito como um legado ao seu dispor e que seja devidamente conhecido e explorado, assim como a forma e o meio para utilizar a seu favor³⁰⁸.

³⁰² Cabe referir que a consagração deste princípio no ordenamento angolano remota da Lei Constitucional de 1992, delimitado no art. 43.º, nos termos do qual “Os cidadãos têm o direito de impugnar e de recorrer aos tribunais, contra todos os actos que violem os seus direitos estabelecidos na presente Lei Constitucional e demais legislação”. Contudo temos admitir que actual redação é mais completa e extensiva, ultrapassando todo é qualquer equívoco.

³⁰³ Esta sujeito aos efeitos previstos nos termos dos arts. 27.º e 28.º da CRA.

³⁰⁴ Cfr. CANOTILHO, J.J. GOMES, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 8ª reimpressão da 7 edição, Almedina, 2010, pp. 510.

³⁰⁵ V. MIRANDA, JORGE/MEDEIROS, RUI, *Constituição Portuguesa*, Coimbra Editora, 2007, pp 181.

³⁰⁶ V. Primeira parte do art. 29.º n.º 2 da CRA.

³⁰⁷ V. Segunda parte do art. 29.º n.º 2 da CRA.

³⁰⁸ Neste sentido, invoca-se também o princípio da plenitude dos meios processuais que é um dos corolários do direito de acesso ao direito, pois a cada direito deve corresponder uma acção, traduzindo-se numa importante reliquia das garantias do Estado de Direito. Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS, *ob., cit.*, pp. 225.

Na vertente de protecção, é concedido a todos os cidadãos (contribuintes), independentemente, da sua condição económica³⁰⁹, a possibilidade de recorrerem aos Tribunais desde que invoquem um interesse digno de protecção jurídica.

(ii) O princípio da tutela jurisdicional efectiva, como meio de fazer valer em juízo direitos ou interesse legítimo dos particulares, tem uma quádrupla³¹⁰ vertente:

- a) A vertente petitória;
- b) A vertente decisória;
- c) A vertente cautelar;
- d) A vertente executiva.

No que diz respeito a vertente petitória³¹¹, compreende o reconhecimento de cada direito ou interesse legalmente protegido apresentado em juízo de todo o tipo e, de lançar mão ao correspondente meio processual³¹².

A vertente decisória,³¹³ traduz-se no reconhecimento do direito a pronúncia jurisdicional efectiva em prazo razoável e mediante processo equitativo, ou seja, a resposta a uma acção adequada a pretensão do cidadão (contribuintes)³¹⁴.

A vertente cautelar, significa que os cidadãos (contribuintes) podem invocar os procedimentos judiciais caracterizadas pela celeridade e prioridade, de modo a obter tutela efectiva e em tempo útil contra ameaças ou violações de direitos³¹⁵.

³⁰⁹ Prestar assistência jurídica ao mais carenciados em Tribunal ao abrigo do n.º 2 do art. 29.º da CRA.

³¹⁰ BRITO, WLADIMIR, *Lições de Direito processual administrativo*, 2.ª edição, Coimbra Editora, 2008, pp. 117 a 118.

³¹¹ Segundo WLADIMIR BRITO é a condição primeira da tutela jurisdicional efectiva, *idem.*, pp. 117.

³¹² Por exemplos: os recursos ordinários das impugnações dos actos tributários, os recursos ordinários das acções, as impugnações dos actos tributários, as acções para reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido e as impugnações das providências cautelares adoptadas pela administração tributária, conferidos pelos arts. 35.º al. a) e b) e art. 36.º al. a), b, e c) do CPT .

³¹³ Seguindo de perto WLADIMIR BRITO a vertente decisória implica o princípio da plena jurisdição dos Tribunais, pois segundo autor este princípio apura os poderes de pronúncia, incluindo os de condenar a administração ou de dirigir a esta injunções. Cfr. BRITO, WLADIMIR, *ob., cit.*, pp.118.

³¹⁴ Cfr. n.º 4 do art. 29.º da CRA.

³¹⁵ Cfr. n.º 5 do art. 29.º da CRA.

Por último, a vertente executiva consiste na execução ou concretização das decisões dos Tribunais, ou melhor, que todo o tipo de providências de execução possam ser adoptadas pela jurisdição tributária, para garantir a efectividade das sentenças proferidas³¹⁶.

Vale, a este propósito, invocar o previsto no art.177.º n.º 3, da CRA, por via do qual as decisões dos Tribunais são de carácter obrigatório, em caso de incumprimento sanciona os responsáveis e responsabiliza criminalmente as autoridades públicas e privadas que concorrem para a sua obstrução.

O acesso ao direito e tutela jurisdicional efectiva, é também materializado e visualizado, na legislação ordinária, é assim que o art. 4.º n.º 1 do CPT estabelece que *«A cada direito ou interesse legalmente protegido corresponde um dos meios processuais no presente Código com vista à sua tutela jurisdicional plena e efectiva»*.

Conforme refere JOAQUIM FREITAS ROCHA, a impugnação judicial, num sentido amplo, abrange todos os meios processuais, designadamente³¹⁷:

- (i) O processo de impugnação judicial;
- (ii) O recurso contencioso;
- (iii) A acção para o reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos em matéria tributária;
- (iv) A impugnação de providências cautelares adoptadas pela administração tributária;
- (v) A intimação para um comportamento.

Num sentido restrito, como afirma mais uma vez JOAQUIM FREITAS ROCHA, a impugnação judicial compreende apenas o processo de impugnação judicial, pois, é o meio jurisdicional adequado para anular ou apreciar a legalidade de um acto de liquidação ou, de um acto que admite apreciação da legalidade de um acto de liquidação junto dos tribunais tributários³¹⁸.

³¹⁶ Cfr. art. 4.º n.º 2 e 3 do CPT.

³¹⁷ ROCHA, JOAQUIM FREITAS, *ob.*, *cit.*, pp. 255-256.

³¹⁸ *Idem.*, pp.256.

Podemos definir o direito de impugnação contenciosa directa, como a reacção que os contribuintes, em particular, utilizam ou lançam mão sempre que não se conformam com o que está a ser feito ou, mesmo, com o que já foi feito pela administração tributária. Neste âmbito, podem colocar em crise, solicitar a fiscalização ou a sindicância de determinada actuação ou omissão de modo a mostrar a justeza de sua repulsa ou contrariedade trazida ao acto ou decisão impugnada.

Convém, desde logo, realçar que o art. 29.º n.º 1, da CRA, garante aos cidadãos o direito de acesso aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, o núcleo essencial desta garantia é constituído pelo direito à protecção pela via judicial³¹⁹.

2.3.3.4 Tramitação do processo de impugnação judicial

As garantias dos contribuintes, que são efectuadas nos tribunais, representam a forma sublime e mais eficaz de defesa dos direitos ou dos interesses legítimos dos contribuintes, bem como para o acesso à justiça.

Acima referimos que a função garantística reclama a existência de esquemas, ordenações, por outras palavras, obedece uma sequência ordenada de actos cujo objecto, em relação a um determinado acto, será a declaração de inexistência, declaração de nulidade, anulação, revogação ou confirmação. Por isso, é importante para nossa dissertação, saber quais são as fases do processo de impugnação judicial em matéria tributária e como se processam.

Outrossim, antes de iniciar a análise da tramitação do processo de impugnação judicial, cumpre salientar que vamos continuar a oscilar a reflexão entre o direito constituído e o direito a constituir. Passemos então a análise de cada uma das fases da tramitação.

³¹⁹ ANDRADE, JOSÉ CARLOS VIEIRA, *ob.*, *cit.*, pp. 147.

2.3.3.4.1 Iniciativa: articulado

Antes de podermos falar na existência de um processo de impugnação judicial propriamente dito, temos que analisar o seu início.

O processo de impugnação judicial inicia-se com a apresentação da petição de impugnação (requerimento inicial)³²⁰, por parte do titular do direito ou interesse legítimo³²¹. Por outras palavras, o sujeito passivo da obrigação fiscal³²², designadamente, os contribuintes e seus representantes legais (o substituto, o sucessor ou o responsável), que solicitam ao Tribunal a anulação do acto lesivo de direito, com fundamento em ilegalidade.

Apesar do impulso processual estar a mercê dos contribuintes, a petição inicial não pode ser dirigida a qualquer Tribunal e nem qualquer Sala do Tribunal, é necessário que seja dirigida à Sala do Contencioso Fiscal e Aduaneiro do Tribunal Provincial competente³²³.

De acordo ao art. 64.º n.º 2 do CPT, para que a petição inicial seja apta, deverá conter os seguintes elementos:

- a) A identidade completa do interessado ou, da pessoa que representa o seu domicílio;
- b) Identificar o acto impugnado e a entidade que, ainda que no uso de delegação ou subdelegação de poderes, o praticou;
- c) Expor as razões de facto e de direito que fundamentam o pedido;
- d) Formular o pedido;
- e) Requerer os meios de prova que entenda necessários, incluindo a prova testemunhal, através da identificação do nome e residência de cada testemunha e dos factos sobre os quais deva depor, não podendo o número de testemunhas ser superior a 3 por cada facto, num total de 8;
- f) Indicar, caso tenha solicitado prova pericial, o perito que representa, que não pode ser funcionário da Administração Tributária que estiver a intervir no procedimento administrativo relativo ao acto impugnado. E

³²⁰ De acordo com o previsto no art. 64.º n.º 1 do CPT, a petição inicial é dirigida ao juiz do tribunal competente.

³²¹ Cfr. art. 39.º do RPCA.

³²² Cfr. arts. 11.º, 12.º e 13.º CPT.

³²³ Cfr. n.º 1 do art. 64.º do CPT; art. 219.º do CA.

ainda, identificar e formular a questão ou questões que pretendam que seja objecto de peritagem;

- g) Indicar, quando for o caso, o valor do processo ou a forma como pretende que seja determinado pela Administração Tributária;
- h) Juntar, quando seja o caso, procuração forense em nome do seu advogado no processo;
- i) Quando o acto impugnado for fixado em valores patrimoniais de bens imóveis por comissões, constituídas nos termos da legislação aplicável aos tributos sobre o património, considera-se autor do acto impugnado, para os efeitos previstos na presente secção, a repartição fiscal da localização dos bens;
- j) A petição é apresentada em triplicado, sendo uma cópia utilizada no processo, uma outra com fins de arquivo e uma terceira, destinada à Administração Tributária, sendo obrigatoriamente acompanhada de cópia ou certidão do acto impugnado ou da reclamação administrativa apresentada ou da pretensão deduzida pelo impugnante não respondida no prazo legal.

A este propósito cabe dizer que, apresentada a petição inicial, o demandante deve efectuar o pagamento dos preparos equivalentes à 20% da taxa de imposto³²⁴, num prazo de 10 dias a contar da distribuição inicial ou da apresentação da petição inicial³²⁵.

Uma vez apresentada a petição inicial ao juiz ou relator, deverá ser verificada os elementos acima referidos e, se eventualmente, faltar qualquer deles, deve-se notificar o demandante para, no de prazo 10 dias, suprir as insuficiências apresentadas, de acordo o art. 66.º n.º 1 e 2 do CPT.

Após isto, se o demandante não suprir as insuficiências no decurso de dez dias, o processo é distribuído ao juiz que deve proferir um despacho de indeferimento liminar, tal como prevê o n.º 3 do art. 66.º do CPT.

³²⁴ Cfr. n.º 2 do art. 136.º do RPCA.

³²⁵ Cfr. n.º 4 do art. 136.º do RPCA.

Convém, ainda, referir que, de acordo com o previsto no art. 67.º n.º 1 al. a), b) e c), do CPT, a petição pode ainda ser rejeitada pelo juiz, liminarmente ou em qualquer fase do processo:

- a) A petição inicial inepta quando falte o pedido ou a causa de pedir ou sejam incompatíveis entre si, sendo por isso, ininteligível;
- b) Pedidos que não podem ser legalmente cumulados;
- c) Por erro na identificação do autor do acto impugnado, designadamente, em virtude da invocação indevida de delegação ou subdelegação de competências.

Além das deficiências ou irregularidades que resultam em despacho de rejeição liminar, pode o juiz proferir um despacho de aperfeiçoamento ou de correcção, conforme refere o art. 68.º do CPT, que *«Sem prejuízo do disposto nos artigos 64.º e 67.º, o juiz pode, durante o processo, convidar o impugnante a suprir, no prazo de 10 dias, qualquer deficiência ou irregularidade que não constitua fundamento de rejeição liminar»*.

Uma vez apresentada a petição inicial, nos termos exigidos por lei, cabe ao juiz o dever de administrar a justiça, isto é, proferir despachos e ordenar os actos de secretária inerentes ao processo.

Assim, no prazo de 10 dias, o juiz profere o despacho inicial, e ordena a notificação do órgão da Administração Tributária demandado para, no prazo de 30 dias, remeter ao tribunal cópia autenticada pelos serviços, das peças do processo administrativo organizado inerente ao acto impugnado, designar o seu representante no processo e contestar a petição inicial, nos termos do disposto no n.º 1, do art. 69.º do CPT.

2.3.3.4.2 Defesa: contestação

A fase da contestação começa com a notificação ao representante da administração tributária para contestar, isto é, responder ao alegado na petição inicial. Com efeito, o prazo para a contestação é de 30 dias³²⁶.

Após a notificação do juiz, deve aquele representante contestar e identificar as testemunhas e os factos sobre os quais devam depor e, em caso de prova pericial, designar um perito e o objecto da peritagem, ao abrigo do disposto no art. 72.º do CPT.

Decorrido o período acima referido, se o demandado não proceder em conformidade, o prazo pode ser prorrogado, mediante solicitação fundamentada deste, por um período não superior a 30 dias³²⁷.

No que concerne ao conteúdo da contestação, o demandado tem oportunidade de se defender por impugnação e por excepção, apesar do Código do Processo Tributário não referir expressamente estes meios de defesa, pensamos que careça de integração de lacuna nos termos do art. 3.º, al. e) do CPT, recaído assim, na previsão do art. 487.º do CPC.

Para terminar, a falta de contestação especificada dos factos, por parte do representante da administração tributária, não implica a confissão ou admissão por acordo, dos factos articulados pelo impugnante, é o que diz o n.º 1 do art. 73.º do CPT.

Ora, aqui coloca-se duas questões que consistem em saber: como o juiz poderá proceder? E porque o legislador não optou por considerar confessado os factos, tal como sucede no Processo Civil?

Relativamente a primeira pergunta, podemos encontrar resposta nos termos do n.º 2 do art. 73.º do CPT, no qual estatui «*O juiz pode ter em conta, somente para efeitos probatórias e de acordo com o seu prudente arbítrio, a falta de constestação especificada dos factos*». Portanto, o legislador atribui um espaço discricionário ao juiz que poderá fazer uso sempre que for necessário.

³²⁶ Cfr. Art. 69.º n.º 1, *in fine*, CPT.

³²⁷ Cfr. Art. 70.º n.º 4 do CPT.

Na segunda questão, a doutrina particularmente defendida por JOAQUIM FREITAS ROCHA, entende que a posição do legislador é compreensível «*em face da natureza pública, coactiva e indisponível dos bens e direitos em litígio*»³²⁸.

2.3.3.4.3 A instrução

Após a contestação, a fase seguinte é da instrução que visa carrear para o processo de impugnação judicial o arsenal probatório necessário para que o juiz possa decidir com equidade.

Nos termos do art. 74.º n.º 3 do CPT, «*caso o tribunal não possa conhecer imediatamente do pedido por falta de esclarecimento das questões de facto pertinentes, ordena o início da instrução*».

Assim acontecendo, segue-se a fase de instrução com o despacho de início da instrução identificadas as questões de facto a esclarecer e as diligências probatórias a realizar no processo, a luz do disposto no art. 75.º do CPT.

Como acima referimos, o objectivo desta fase é a recolha de prova, e por sua vez, as provas podem assumir natureza diversa (documentos, depoimentos e inspecções), em relação ao processo de impugnação judicial, são admitidos especialmente as provas pericial e testemunhal.

A prova pericial visa aperfeiçoar ou valorizar os factos alegados no processo, sendo por isso, necessário a intervenção de um perito dotado de base científica, técnica ou experimental que o Tribunal não possui³²⁹.

A realização da perícia é ordenada pelo juiz, oficiosamente ou a requerimento das partes (contribuintes e administração tributária), formulado na petição inicial e na contestação³³⁰.

Vale a pena referir que, a quantia de peritos a designar obedece um número impar, isto é, cada uma das partes nomeia um perito e, o terceiro perito

³²⁸ Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS, *ob., cit.*, pp. 270.

³²⁹ Cfr. n.º 1 do art. 76.º do CPT.

³³⁰ Cfr. al. f); n.º 2, do art. 64.º do CPT; art. 72.º CPT; art. 75.º do CPT.

é designado pelo juiz, que pode ser funcionário da administração tributária estranha ao processo³³¹.

Porém, quando o demandante (contribuinte) não tiver requerido prova pericial, mas, o demandado (representante da administração tributária) o tiver feito, o juiz deve notificar o demandante para nomear um perito que participe na audição do processo³³², e caso a produção da prova pericial seja definida pelo juiz deve designar um a três peritos para assessor na audiência de julgamento³³³.

Entretanto, o parecer do perito não é vinculativo, isto decorre do n.º 6 do art. 76.º do CPT «*O juiz não está vinculado às posições dos peritos, mas é obrigado a fundamentar a divergência da posição pela maioria dos peritos ou pelo perito individual*».

Em relação a prova testemunhal, compreende a transmissão ao Tribunal, de algumas pessoas, que não poderão exceder 3 por cada facto, num total de 8 testemunhas carreadas no processo.³³⁴

Os depoimentos são prestados em audiência de julgamento, em caso de impossibilidade justificada de apresentação na audiência e, que seja indispensável audição das testemunhas, as que sejam residentes em província diferente do tribunal, podem ser ouvidas no tribunal provincial da área do domicílio³³⁵. A nosso ver, os depoimentos das testemunhas serão gravadas e enviadas ao tribunal competente ou, então, emitidas por videoconferência caso haja condições para o efeito.

A falta de qualquer testemunha, das partes ou representante da administração tributária inclusivo de advogado não constitui fundamento de adiamento da diligência, estatuido no n.º 2 do art. 77.º do CPT.

³³¹ Cfr. n.º 1, do art. 76.º do CPT.

³³² Cfr. n.º 2 do art. 76.º do CPT.

³³³ Cfr. n.º 4.º do art. 76.º do CPT.

³³⁴ Cfr. n.º 2, al. e) do CPT.

³³⁵ Ver no n.º 4 do 78.º do CPT.

2.3.3.4.4 Alegações

Observada a fase de produção da prova, o processo de impugnação judicial continua a percorrer, por isso, as partes são novamente convocadas a intervir no processo de forma decisiva.

Ao abrigo do disposto no art. 79.º n.º 1 do CPT, *«finda a produção de prova, o juiz ordena a notificação dos representantes das partes para procederem a alegações por escrito, no prazo de 15 dias»*.

Ora, nesta fase o objectivo é realizar uma discussão crítica por escrito, nunca oral, das provas produzidas em tribunal, tornando claro as imprecisões de factos, de modo a que o juiz possa proferir uma decisão assente em factos provados.

Por fim, com as alegações apresentadas é encerrada a intervenção discursiva (escrita ou oral) das partes sobre a causa em primeira instância.

2.3.3.4.5 Vista do Ministério Público

A fase seguinte após as alegações, é a submissão a Vista do Ministério Público, tal como prevê o n.º 1 do art. 80.º do CPT *«Apresentada as alegações ou terminado o respectivo prazo, caso o juiz entender conveniente de acordo com a complexidade da causa, o processo segue com vista ao Ministério Público para se pronunciar no prazo de 10 dias sobre o comportamento das partes, a decisão e outras questões que entender pertinentes»*.

O que importa reter, é que o Ministério Público exerce particularmente um papel fundamental, desde logo, no controlo da legalidade, e depois, enquanto defensor do interesse público, acresce ainda o facto de ser uma garantia institucional dos particulares.

Naturalmente, e como diz o próprio CPT no art. 74.º n.º 1, o Ministério Público é notificado no processo para se pronunciar, e poderá suscitar questões que obste ao conhecimento do pedido, obrigando a audição das partes ou, sobre o Juiz o dever de se pronunciar expressamente.

Invocando ainda o previsto no art. 21.º n.º 2, do CPT, se o Ministério Público intervir na posição de demandante, pode ser ouvido, quando a complexidade da matéria o justifique, após a contestação da impugnação.

2.3.3.4.6 Sentença

Após vista ao Ministério Público, finalmente, os autos são conclusos ao Juiz para elaborar a sentença, terminando assim, a tramitação do processo de impugnação judicial em primeira instância.

Entretanto, é notificado o titular do direito subjectivo ou interesse legítimo para tomar conhecimento da sentença, bem como, o representante da Administração Tributária e o Ministério Público³³⁶.

Nos termos do art. 81.º n.º 1 do CPT, a sentença identifica as partes (contribuintes e administração tributária), os factos objecto de litígio, sintetiza os fundamentos das partes, inclusive a posição apresentada pelo Ministério Público, e fixa as questões que ao tribunal incumbe dirimir.

Além disso, cabe ao juiz discriminar, e indicar, fundamentadamente, a matéria provada da não provada³³⁷.

A sentença pode ser considerada nula quando verifica-se, particularmente, as seguintes situações: i) Falta de assinatura do juiz³³⁸; ii) não sejam especificados os fundamentos de facto e de direito da decisão; iii) oposição dos fundamentos com a decisão; iv) omissão do juiz sobre questões que deveria apreciar por ser de conhecimento oficioso; pronúncia sobre questões que o juiz não deve conhecer, diz o n.º 1 do art. 83.º do CPT.

Nestes termos, dirimido o conflito, extingue-se o poder jurisdicional do juiz em relação ao litígio.

³³⁶ Cfr. art. 84.º do CPT, « A sentença é notificada dentro dos 10 dias posteriores à data em que tiver sido proferida ao impugnante, à Administração Tributária e ao Ministério Público ».

³³⁷ Cfr. n.º 2 do art. 81.º do CPT.

³³⁸ Ao abrigo do n.º 2 do art. 83.º do CPT, a falta de assinatura do juiz pode ser suprida oficiosamente ou a requerimento dos interessados, devendo o juiz declarar a data em que assina.

2.3.3.5. Os recursos jurisdicionais do contencioso tributário

Dissecado a tramitação do processo de impugnação tributário bem como os seus contornos, passamos agora, para a última referência da nossa dissertação que diz respeito a reapreciação jurisdicional das decisões dos tribunais.

Convém enfatizar que pretendemos somente discorrer, ainda que resumidamente, sobre os pontos fundamentais dos recursos jurisdicionais, apenas com objectivo de reiterar a sua relevância no quadro das garantias dos contribuintes.

A este respeito, a nossa apreciação passa pela resposta a duas perguntas: a primeira consiste em saber se todas as decisões dos tribunais (tributário) estão sujeitas a recurso? A segunda: Quem têm legitimidade e como se recorre de decisões jurisdicional?

Para responder à primeira pergunta há que ter em conta dois aspectos distintos, a natureza da decisão que se impugna e o valor da causa. Assim:

No que respeita a natureza da decisão que se impugna, estatui o art. 107.º n.º 1, al. a), b) c) e d) do CPT, os actos jurisdicionais³³⁹ susceptíveis de recurso, por outro lado, estão excluídos da susceptibilidade recursiva os despachos de mero expediente³⁴⁰ ou discricionários³⁴¹, nos termos do art. 679.º do CPC.

No que concerne ao valor da causa, consagra o n.º 2 do art. 107.º do CPT, a regra da sucumbência como condição de recorribilidade³⁴², portanto, preserva-se a utilidade potencial do processo.

³³⁹ Para este efeito os actos jurisdicionais são aqueles actos de resolução de conflitos de pretensões, quer seja as decisões finais (sentenças e acórdãos) quer as decisões intermédias (incidentes ou procedimentos cautelares).

³⁴⁰ São aqueles destinados a prover o andamento regular do processo, sem interferir no conflito de interesses entre as partes.

³⁴¹ São aquelas questões confiadas ao prudente arbítrio do juiz.

³⁴² Cfr. ANDRADE, JOSÉ CARLOS VIEIRA DE, *ob.*, *cit.*, pp. 391ss.

Quanto a segunda questão, a primeira vertente prende-se com a legitimidade para recorrer, em geral, a legitimidade é um pressuposto de admissibilidade do recurso, na perspectiva subjectiva tem legitimidade para recorrer quem tenha ficado vencido³⁴³, assim, caso o contribuinte veja a impugnação ser indeferida, terá legitimidade para recorrer desta decisão com vista a obter, em segunda instância, a tutela do direito indeferido em primeira instância.

A outra vertente da referida questão, tem a ver com os termos em que o recurso deve ser interposto, assim, importa em primeiro lugar saber a quem se interpõe o recurso.

Neste ponto de vista da instância a quem se recorre, podemos aferir duas situações, por um lado, podem ser interpostos recursos, quer para o Tribunal Supremo, nos termos do art. 107.º, n.º 1 do CPT, quer para o Plenário do Tribunal Supremo, ao abrigo do disposto no 120.º do CPT, consoante a classificação do recurso³⁴⁴.

Por outro lado, os poderes de cognição do Tribunal *ad quem*, à luz do art. 119.º do CPT, a instância superior, após uma apreciação cuidada, entender que a sentença recorrida revela alguns vícios, pode revogar ou anular e ordenar a baixa do processo ao Tribunal *a quo*, para suprir os vícios.

Quanto aos termos da interposição do recurso, a parte vencida, por meio de um requerimento e concomitantemente as alegações, em que se declara a intenção de recorrer, a ser interposto no prazo de 15 dias, tratando-se de uma sentença, e de 8 dias nas restantes decisões contados da data da notificação da decisão³⁴⁵.

³⁴³ Art. 108.º do CPT.

³⁴⁴ Tradicionalmente os recursos classificam-se em recurso ordinários e extraordinários. Cfr. WLADIMIR, BRITO, *sumário de apoio aos mestrados em direito administrativo, Direito Processual Administrativo*, Escola de Direito da Universidade do Minho, não publicada, 2013, pp 3ss.

³⁴⁵ Cfr.art. 110.º, n.º 1 do CPT.

Interposto o requerimento, será proferido um despacho a admitir o recurso³⁴⁶, caso o recorrente não tenha entregue as alegações em simultâneo com o requerimento, dispõe de 15 dias, a partir da notificação do mesmo, para alegar, sob pena de ser considerado deserto o recurso³⁴⁷.

As alegações devem explicitar as razões, formular conclusões discordantes da decisão que impugna, se não forem exposta com clareza o juiz-relator do processo pode convidar o recorrente a corrigir as alegações no prazo de 10 dias, nos termos do art. 110.º n.º 3 do CPT.

No que diz respeito à tramitação dos recursos valem os arts. 111.º, 112.º, 114.º, 116.º, 117.º, 118.º, 119.º e 121.º do CPT.

Está, Portanto, demonstrado o relevo deste meio garantístico dos contribuintes, permitindo anular a sentença recorrida, substituindo por outra decisão, que confere a questão controvertida uma nova dimensão.

³⁴⁶ Cfr. art. 112.º n.º 3, do CPT, art. 687.º CPC.

³⁴⁷ Cfr. n.º 2 do art. 110.º do CPT.

CONCLUSÕES

Depois de efetuado este percurso, compete-nos retirar as seguintes conclusões:

1. Fica subjacente que as garantias têm por finalidade salvaguardar os direitos subjectivos ou legítimas expectativas dos particulares e, por conseguinte, é necessário fazer cumprir o direito, o que pressupõe a interpretação das leis tributárias e a sua aplicação em conformidade com a Constituição da República de Angola.
2. Da noção de garantia encontramos três elementos caracterizadores, garantia na perspectiva da prevenção e reparação, garantia como direito subjectivo e interesse legítimo e garantia como juridicidade.
3. Podemos distinguir diferentes tipos de garantias dos administrados, as garantias de natureza política; as garantias de natureza administrativa; e as garantias de natureza jurisdicional.
4. Em nosso entender, a tipologia que melhor protege os direitos subjectivos e as legítimas expectativas dos particulares são as garantias de natureza jurisdicional, pois efectivam-se nos Tribunais, e a principal vocação dos Tribunais é dirimir conflitos, que o faz com serenidade, isenção e imparcialidade.
5. As garantias dos contribuintes, enquanto direitos direccionados a determinados particulares que estão sujeitos ao dever de pagar tributos, têm como trunfo a Constituição da República de Angola, no qual estão alicerçados as bases garantísticas de índole jurídico-fiscal.
6. É neste quadro Constitucional actual que está consagrado um conjunto de princípios fundamentais que norteiam administração pública.
7. Embora todos os princípios constituam limites da administração pública, em especial a tributária, os princípios que assumem como a trave mestra na protecção dos direitos dos contribuintes são os princípios da legalidade, da segurança e da igualdade, funcionando como parâmetro e proporcionando ao contribuinte a segurança e certeza jurídicas, por sinal os fins últimos do Direito.

8. O respeito por estes princípios garante aos contribuintes que, nas suas relações com a administração tributária, não seja prejudicado, privilegiado, privado de qualquer direito ou isenção em razão da sua característica física, ideológica e cultural.
9. O contribuinte é a pessoa ou entidade que suporta o fardo, encargo ou sacrifício patrimonial do imposto ou taxa, e pode ser visto em dois seguimentos: o sujeito passivo directo e o sujeito passivo indirecto.
10. Com a mudança de paradigma que se tem verificado recentemente no ordenamento jurídico angolano ao nível do sistema tributário, advindo da reforma em curso que teve início em Julho de 2010, com a provação do Decreto presidencial n.º 155/50, Projecto Executivo para Reforma Tributária, passamos a ter um novo regime jurídico em detrimento do anterior.
11. Uma das grandes novidades do novo regime jurídico no reforço das garantias dos contribuintes, consiste na inclusão do Código Geral Tributário o Procedimento Tributário, bem como, a provação do Código do Processo Tributário.
12. Ao nível das garantias de natureza administrativa, é notório também o direito de audição antes da decisão final do procedimento tributário, quando a decisão definitiva deste lhe for previsivelmente desfavorável.
13. As garantias dos contribuintes, têm hoje em dia um papel de interacção e de aproximação entre administração tributária e os contribuintes, no qual ambos procuram as melhores soluções a dar aos interesses divergentes.
14. Assim, como as garantias o contribuinte torna participante das ferramentas de controlo da administração tributária, funcionando como sujeito propulsor de meios de fiscalização da acção administrativa.
15. Em comparação com ordenamentos jurídicos estrangeiros, é possível encontrar no interior da administração tributária, um órgão especializado para defesa dos contribuintes e, acreditamos ser oportuno institucionalizar esta figura, pois o futuro demonstra que, cada vez mais aumentam os impostos, não devendo, portanto, poupar esforços para

defender os contribuintes, tal como se verifica em outros ordenamentos jurídicos.

16. Acresce ainda o facto de, em Angola haver baixa cultura de pagamento de imposto, e com a institucionalização das Autarquias Locais, que tem como principal fonte de financiamento os impostos, logicamente, quando os particulares começarem a sentir o peso dos impostos vão protestar e, seria bom ter um ente administrativo para os amparar.
17. Sobre o amparo jurisdicional, que envolve os meios de tutela da actuação administrativa por via dos tribunais, bem como as ferramentas para sua concretização, estão sujeitos a determinados esquemas ordenados e sequenciais.
18. Estes esquemas ordenados e sequenciais compreendem as seguintes fases: (i) Iniciativa: a petição inicial, (ii) Defesa: contestação, (iii) A instrução, (iv) Alegações, (v) Vista ao Ministério Público, (vi) Sentença.
19. Assim, a impugnação judicial passa por este percurso em busca da tutela jurisdicional efectiva dos direitos-garantias dos contribuintes.
20. Portanto, neste senda os contribuintes podem obter a condenação da administração tributária por actos ilegais ou inoportunos, assim como, a realização das prestações materiais a que o contribuinte tiver direito, que resultem directamente da Constituição e da Lei.

PRINCIPAL LEGISLAÇÃO UTILIZADA

Constituição

- Constituição da República de Angola de 21 de Janeiro 2010.
- Lei Constitucional da Republica Popular de Angola de 10 de Novembro de 1975.
- Constituição da República Portuguesa.
- Constituição da República Federal do Brasil

Leis

- Lei n.º 23/92, de 16 de Setembro - Lei de Revisão Constitucional.
- Lei n.º 4/06 de 28 de Abril- Estatuto do Provedor de Justiça.
- Lei n.º 2/94, de 14 de Janeiro- Impugnação dos actos administrativos.
- Lei n.º 8/96, de 19 de Abril-Suspensão da eficácia do acto administrativo.
- Lei n.º 13/11 de 18 de Março-Orgânica do Tribunal Supremo.
- Lei n.º 14/96 de 31 de Março-Lei de alteração ao código geral tributário.
- Lei n.º 18/11 de 21 de Abril-Lei de alteração ao código do imposto predial urbano e ao código do imposto industrial.
- Lei n.º 18/88, de 31 de Dezembro- Sistema unificado de justiça.
- Lei n.º 20/88 de 31 de Dezembro-Ajustamento das Leis Processuais Penal e Civil.
- Lei n.º 16/03 de 25 de Julho-Arbitragem Voluntária.
- Lei n.º 9/2005 de 17 de Agosto-Actualização de Custas Judiciais e da Alçada dos Tribunais.
- Lei n.º 7/11 de 16 de Fevereiro-Regime geral das Taxas.
- Diploma legislativo n.º 3.868 de 30 Dezembro de 1969-Aprova o Código Geral Tributário.
- Código Geral Tributário
- Código do Processo Tributário

Decretos legislativo presidencial

- Decreto legislativo presidencial n.º 2/11 de 9 de Julho-Regime simplificado de execuções fiscais.
- Decreto legislativo presidencial n.º 6/11 de 30 de Dezembro- aprova o Código do Imposto de Selo.

- Decreto legislativo presidencial n.º 5/11 de 30 de Dezembro-Lei de revisão ao código do imposto sobre aplicação de capitais.
- Decreto legislativo presidencial n.º 7/11 de 30 de Dezembro-Lei de revisão ao regulamento do imposto de consumo.
- Decreto legislativo presidencial n.º 7/11 de 30 de Dezembro-Regulamento do Imposto de Consumo.

Decretos presidencial

- Decreto presidencial n.º 155/10 de 28 de Julho-Projecto para a Reforma Tributária.
- Decreto presidencial n.º 50/11 de 15 de Março-Linhas Gerais do Executivo para a Reforma Tributária.
- Decreto presidencial n.º 66/11 de 18 de Abril –Medidas excepcionais de controlo de Contribuintes em circunstâncias de irregularidade reiterada.
- Decreto presidencial n.º 147/13-Estatuto dos Grandes Contribuintes.

Decretos-Lei

- Decreto-Lei n.º 4-A/96, de 5 de Abril-Regulamento do processo contencioso administrativo.
- Decreto-Lei n.º 16-A/95 de 15 de Dezembro-Normas do procedimento e da actividade administrativa.
- Decreto-Lei n.º 47 344, de 25 de Novembro-Aprova o Código Civil.
- Decreto-Lei n.º 44 129/1961 de 28 de Dezembro.

Decretos e Decretos executivo

- Decreto n.º 29/92 de 3 de Julho-Registo geral de contribuintes
- Decreto n.º 41/99 de 10 de Dezembro-Regulamento do Imposto de Consumo.
- Decreto executivo n.º 5/06 de 4 de Outubro-Aprova o Código Aduaneiro.
- Decreto executivo n.º 123/07 de 31 de Dezembro-Cria em cada uma das circunscrições Aduaneiras, a Sala do Contencioso fiscal e Aduaneiro Junto dos respectivos Tribunais Provinciais.
- Decreto executivo n.º 131/10 de 16 de Setembro-Regulamento Interno da Unidade Técnica Executiva para Reforma Tributária.

Resolução

- Resolução n.º 14/13 de 24 de Abril-Alterado a Organização do Tribunal Supremo.

BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA, MÁRIO AROSO, *O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos*, Coimbra, Almedina, 4.^a edição, 2005.

ALMEIDA, MÁRIO DE AROSO DE/CADILHA, CARLOS ALBERTO FERNANDES, *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, Coimbra, Almedina, 2006

ALEXANDRINO, JOSÉ MELO, *O Novo Constitucionalismo Angolano*, Lisboa, Almedina, 2013.

ALVES, JOSÉ ANTÓNIO COSTA/MARTINS, JESUÍNO ALCÂNTARA, *Manual de Procedimento e de Processo Tributário*, Lisboa, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direcção-Geral dos Impostos, Centro de Formação, 2008.

AMARAL, DIOGO FREITAS, *Curso de Direito Administrativo*, Volume I e II, Coimbra, Almedina, 2012.

_____, *Conceito e natureza do Recurso Hierárquico*, 2.^a edição., Coimbra, Almedina, 2005.

AMORO, LUCIANO, *Direito tributário brasileiro*, 9.^o edição, São Paulo, 2003.

ANDRADE, JOSÉ CARLOS VIEIRA, *A Justiça Administrativa*, 12.^a edição, Coimbra, 2012.

_____, *O dever da fundamentação expressa de actos administrativos*, Coimbra, Almedina, 2007.

_____, *Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, Coimbra, Almedina, 3.^a edição, 2006. Almedina, 2006.

ANTÓN, FERNANDO SERRANO, *La experiencia del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madri. La Justicia Tributaria y el Defensor del Contribuyente em Españã*. 1.^a Edição. Madrid, Editorial Aranzadi, 2007.

AVILÉS, ÁNGEL AGUALLO, *Interés fiscal y Estatuto del Contribuyente*, Revista Española de Derecho Financiero n.º 80, Civitas 1993.

AUBY, JEAN MARIA /FROMONT, MICHEL, *Les recours contre les administratifs dans les pays de la CEE*, Paris, 1971.

BALEEIRO, ALIOMAR DE ANDRADE, *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 16ª ed., 2004, Editora Forense, Rio de Janeiro.

BERRO, FLORIÁN GARCIA, *Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes en la nueva LGT*, Madrid, Marcial Pons, 2004.

BRITO, WLADIMIR, *Lições de Direito Processual Administrativo*, 2.ª edição, Coimbra Editora, 2008.

BOYER, ORLANDO, *Pequena Enciclopédia Bíblica*, Rio de Janeiro, Artes Gráficas Gomes de Souza, 1966.

CAETANO, MARCELLO, *Manual de Direito Administrativo*, Coimbra, Almedina, 1990.

CADILHA, CARLOS ALBERTO FERNANDES, *Regime da responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais entidades públicas anotado*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008.

CHAMBULE, ALFREDO, *As Garantias dos Particulares*, Vol. I, Muputo, 2002.

CAMPOS, DIOGO LEITE DE/ RODRIGUES, BENJAMIM SILVA/ SOUSA, JORGE LOPES DE, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Lisboa, Vislis, 3.ª edição, 2003.

CAMPOS, DIOGO LEITE DE, *Boa fé e segurança jurídica em direito tributário*, in *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 68, Volume I, Lisboa, Ordem dos Advogados, 2008.

CANOTILHO, J. J. GOMES, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Coimbra, Almedina, 7.ª edição, 2003.

CANOTILHO, J.J. GOMES; MOREIRA, VITAL, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, Coimbra, Coimbra Editora, 4.ª edição, 2007.

CAUPERS, JOÃO, *Introdução ao Direito Administrativo*, Lisboa, Âncora, 9.ª edição, 2009.

_____, *Código do Procedimento Administrativo-Anotado*, Coimbra, Almedina, 6.ª edição, 2007.

CORTE-REAL, CARLOS PAMPLONA, *As garantias dos contribuintes*, in *Cadernos de CTF*, Lisboa, CEF, 1986.

CORDEIRO, ANTÓNIO, *Garantias dos Administrados*, In Dicionário Jurídico da Administração Público, Vol. IV, Lisboa, 1991.

CORREIA, SÉRVULO, *Direito Contencioso Administrativo*, Vol. I, Lex, 2005.

CARVALHO, CLÁUDIO, “ As reclamações prévias em matéria tributária”, in *Scientia Iuridica*, n.º 314, 2008, Braga.

DIAS, JOSÉ EDUARDO FIGUEIREDO/OLIVEIRA, FERNANDA PAULA, *Noções Fundamentais de Direito Administrativo*, Coimbra, Almedina, 2ª edição, 2011.

DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal-Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Coimbra, Almedina, 2007.

FEVEIRO, VITOR, *O Estatuto do Contribuinte, A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra, Coimbra Editora, 2002.

FEIJÓ, CARLOS/POULSON, LAZARINO, *A Justiça Administrativa*, Luanda, Casas das Ideias, 2008.

FONSECA, ISABEL CELESTE, *Direito da Organização Administrativa*, roteiro prático, Almedina, Braga, 2012.

_____, *O Direito A Um Processo À Prova De Tempo: Um Apelo A Kairos*, STVDIA IVRIDICA 92, Coimbra. 2013.

FONSECA, ISABEL CELESTE/AFONSO, OSVALDO DA GAMA, *Direito Processual Administrativa Angolano*, roteiro prático, Almedina, Braga, 2013.

FERNANDO ALVES CORREIA, *Do Ombusman ao Provedor de Justiça*, separata do B. F. D. C., Coimbra, 1979.

FERREIRA, PINTO, FERNANDO BRANDÃO, *Código do Procedimento Administrativo Anotado*, Lisboa, Petrony, 2011.

GARGARELLA, ROBERTO, *Carta Abierta Sobre La Intolerancia-Apuntes sobre derecho y protesta*. Buenos Aires: Siglo XXI Editores Argentinas, 2006.

GOMES, NUNO SÁ, *As garantias dos contribuintes: algumas questões em aberto*, in CTF, n.º 371, Julho-Setembro, Lisboa, 1993.

GOMES, OSVALDO, *Fundamentação do acto administrativo*, Coimbra, Coimbra Editora, 2ª edição, 1981.

GUERREIRO, ANTÓNIO LIMA, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Rei dos Livros, 1999.

GUIMARÃES, VASCO BRANCO, *A Responsabilidade Civil da Administração Fiscal*, Lisboa-Toledo, Vislis, 2006.

HILÁRIO, ESTEVES CARLOS /WEBBA, MIHAELA NETO, *A Constituição da República de Angola, Direitos Fundamentais, A sua Promoção e Protecção, Avanços e Retrocessos*, Luanda, editora Offset, Lda.

JORGE NELSON DOS SANTOS DOMINGUES, *Dissertação de mestrado, Defensoria do contribuinte: Instrumento da Relação Administração tributária V.S Contribuinte*, Lisboa, 2012.

KELSEN, HANS, *Reine rechtslehre*, trad. Portuguesa de JOÃO BAPTISTA MACHADO, *Teoria pura do Direito*, Coimbra, Almedina, 1997.

LEITÃO, LUIS MANUEL TELES DE MENEZES, *O controlo e combate às práticas tributárias nocivas*, in *Estudos de Direito Fiscal*, Volume II, Coimbra, Almedina, 2007.

LOUREIRO, JOÃO, *O procedimento administrativo. Entre a eficiência e a garantia dos particulares (algumas considerações)*, Coimbra Editora, 1995.

MACHADO, BAPTISTA JOÃO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Porto, Almedina, 19.^a reimpressão, 1982.

MACHADO, JONATAS/COSTA, PAULO NOGUEIRA/HILÁRIO, ESTEVES CARLOS, *Direito Constitucional Angolano*, Coimbra, 2.^a edição, 2013.

MACHADO, JONATAS E.M/PAULO NOGUEIRA, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009.

MACHETE, PEDRO, *A Audição Prévia do Contribuinte, Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Coordenação de Diogo Leite Campos, Lisboa, Vislis, 1999.

MACHETE, PEDRO, *A Audição dos Interessados no Procedimento Administrativo*, Lisboa, Universidade Católica Editora, 1995.

MARCOS, ANTÓNIO, *O Direito dos Contribuintes à Segurança Jurídica*, Porto, Edições Universidade Fernando Pessoa, 1997.

MARQUES, PAULO, *Elogio do Imposto, a relação do Estado com os contribuintes*, Coimbra, Coimbra Editora/Wolters Kluwer, 2011.

MATOS, MARILENE CARNEIRO, *Direitos e Garantias Fundamentais e Aplicabilidade Imediata*, E-Legis-Revista, n.º 8, p. 66-81, 1ª semestre de 2012, Eletrônica do Programa de Pós-Graduação, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento da Câmara dos Deputados, Biblioteca digital câmara dos deputados.

MÉNDEZ, ANTONIO MORILLO, *Medios de defensa del contribuyente ante la Administración*, Valência Editorial Prática de Derecho, 2001.

MIRANDA, JORGE, *Manual de Direito Constitucional*, Tomo IV-Direitos Fundamentais, Coimbra, Coimbra Editora, 3.ª edição, 2000.

MIRANDA, JORGE/MEDEIROS, RUI, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Tomo II, Coimbra, Coimbra Editora, 2006.

MIRANDA, JORGE/MEDEIROS, RUI, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Tomo III, Coimbra, Coimbra Editora, 2007.

MORAIS, RUI, *A Execução Fiscal*, 2.ª edição, Almedina, Coimbra, 2006

MOURA, LUIS FERNANDO DE, *O Estado de Direito e o Direito de Resistência*, análise e comentários, Instituto Federalista do Brasil, 30/06/2006.

NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 5.ª edição, 2009.

_____, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Coimbra, Almedina, 2009.

_____, *Estudos de Direito Fiscal*, por um Estado fiscal suportável, Coimbra, Almedina, 2005.

NABAIS, JOSÉ CASALTA, *DA sustentabilidade do Estado Fiscal*, in *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*, coordenação: JOSÉ CASALTA NABAIS E SUZANA TAVARES DA SILVA, Coimbra, Almedina, 2011.

NETO, D. MOREIRA, *Direito da Participação Política*, Renovar, Rio de Janeiro, 1992.

PAIXÃO, JOSÉ SILVA/SOUSA, ALFREDO JOSÉ DE, *Código de Procedimento e de Processo Tributário-Comentado e Anotado*, Coimbra, Almedina, 2000.

PASTOR, JUAN ALFONSO SANTAMARIA, *Princípios de Derecho Administrativo*, Volume I, Madrid, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, 1998.

PIMENTEL, LÚCIO, *O conceito de contribuinte tributário*, Lisboa, Livros do Brasil, 2010.

PIRES, MANUEL, *Direito Fiscal- Apontamentos*, Almedina, Coimbra, 2008.

OTERO, PAULO, *Manual de Direito Administrativo*, vol I, Almedina, 2013.

_____, *Legalidade e Administração. O Sentido da Vinculação Administrativa à Juridicidade*, Coimbra, Almedina, 2003.

PACA, CREMILDO, *Direito do Contencioso Administrativo Angolano*, Almadina, 2008.

RIBEIRO, NUNO CERDEIRA, *O controlo Jurisdicional dos Atos da Administração Tributária, Reflexões da articulação com o processo administrativo*, Almedina, 2014.

RIBEIRO, MARIA TERESA MELO, *O Princípio da Imparcialidade da Administração Pública*, Coimbra, Almedina 1996.

ROCHA, JOAQUIM FREITAS, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, 3ª edição, 2009.

_____, Omissão Legislativa e Procedimento Tributário – A Propósito de um Défice Estrutural de Concretização, in *Scientia Iuridica*, Tomo LIII, n.º 298, Janeiro/Abril de 2004. Braga, Universidade do Minho, 2004.

ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA/CALDEIRA, JOÃO DAMIÃO, *Regime complementar do procedimento de inspeção tributária, Anotado e comentado*, Coimbra, 1ª edição, 2013.

CRUZ, RUI /SANTOS, CARLOS, *A Fiscalização Angolana*, Revista Fisco, n.º 61, Janeiro/94

SANCHES, J.L. SALDANHA, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 3.* edição, 2007.

_____, *Os limites do planeamento fiscal-Substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006.

SALDENHA, RICARDO AZEVEDO, *Introdução ao Procedimento Administrativo Comum*, Coimbra, 1.^a edição., 2013.

SILVA, VASCO PEREIRA DA, *Embusca do acto administrativo perdido*, Almedina, Coimbra, 1998.

SILVA, ANDRÉ FESTAS DA, *Princípios Estruturantes do Contencioso Tributário*, Lisboa, Dislivro, 2008.

SOARES, ROGÉRIO E., *Direito Administrativo*, Coimbra, 1987.

SOUSA, MARCELO REBELO, *Lições de Direito Administrativo*, Vol. I, Lex Edições, Lisboa, 1999.

SOUSA, MARCELO REBELO/ANDRÉ SALGADO DE MATOS, *Direito Administrativo Geral, Introdução e princípios fundamentais*, D. Quixote, 3.^a edição reimpressão, 2008.

SOUSA, MIGUEL TEIXEIRA DE, *Estudos Sobre o Novo Processo Civil*, 2.^a edição, Lex, Lisboa, 2004.

SOUSA, JORGE LOPES DE, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, Vol. I, 6 edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011.

_____, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, Vol. II, 6 edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011.

_____, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, Vol. III, 6 edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011.

TEIXEIRA, CARLOS, *As garantias de defesa do cidadão perante a Administração Pública*, Luanda, polic. 1998.

TEIXEIRA, ANTÓNIO BRAZ, *Princípios de Direito Fiscal*, 3.^a edição, Vol. I, Almedina, Coimbra, 1995.